

**IMPACTO FISCAL DA REAPURAÇÃO DO PIS E DA COFINS DECORRENTE DA
EXCLUSÃO DO ICMS DAS SUAS BASES DE CÁLCULO PARA UM
SUPERMERCADO TRIBUTADO PELO LUCRO REAL***

**THE TAX IMPACT OF THE RECALCULATION OF PIS AND COFINS
RESULTING FROM THE EXCLUSION OF ICMS FROM IT'S CALCULATION
BASIS FOR A SUPERMARKET TAXED BY REAL PROFIT**

Cassio Tessaro de Oliveira**

Cassiane Oliveira Velho***

RESUMO

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi tema controverso por décadas no âmbito tributário no Brasil. Contudo, o Superior Tribunal Federal decidiu, recentemente, que o ICMS não compõe o faturamento das empresas e, com isso, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais. Este estudo tem como objetivo mensurar o impacto fiscal decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista de produtos alimentícios tributada pelo Lucro Real, do Estado do Rio de Janeiro. Esta pesquisa é classificada como quantitativa, descritiva, estudo de caso e documental. A empresa é classificada como de médio porte. As informações da empresa foram obtidas a partir das suas escriturações fiscais no período de maio de 2017 a maio de 2020. A partir da documentação fiscal da empresa, verificou-se os valores de ICMS que compuseram as bases de cálculo das contribuições sociais do referido período. Logo após, foi realizada a reapuração simulada das contribuições através da base de cálculo sem os débitos de ICMS. Dessa forma, foi possível comparar os valores dos débitos antes e após a exclusão do ICMS com o objetivo de avaliar o impacto fiscal. Os resultados demonstram que em todo o período ocorreu um ganho monetário no valor de R\$ 204.879,51 com a exclusão do

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

* * Graduando do Curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (cassiotessaro@gmail.com).

* ** Mestre em Engenharia da Produção pela UFRGS e Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale dos Sinos. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da UFRGS. (cassiane.velho@ufrgs.br).

ICMS da base de cálculo das contribuições sociais. No período, o valor representa 0,34% do faturamento total da empresa.

Palavras-chave: ICMS. PIS. COFINS. Contribuições Sociais. Exclusão da Base de Cálculo.

ABSTRACT

The recalculation of PIS and COFINS resulting from the exclusion of ICMS from its calculation basis has been a controversial issue for decades in Brazil. However, The Superior Federal Court recently ruled that ICMS is not part of companies' revenues and, therefore, the ICMS must be excluded from the calculation basis of social contributions. This study aims to measure the fiscal impact of this decision over a company taxed Real Profit income, in the State of Rio de Janeiro. This research is classified as quantitative, descriptive, case of study and documentar. The company is rated as medium sized. The data about company were collected from its fiscal deeds in the period from May 2017 to May 2020. Based on the company's tax documentation, we verified the ICMS amounts that made up the calculation bases for social contributions for the period. Soon after, we carried out the simulated revaluation of contributions through the calculation base without ICMS debits. Thus, we compared the amounts of debts before and after excluding ICMS in order to assess the fiscal impact. The results show that in the entire period there was a monetary gain in the amount of R\$ 204,879.51 with the exclusion of ICMS from the calculation basis of social contributions. In the period, the value represents 0.34% of the company's total revenue.

Keywords: ICMS. PIS. COFINS. Social Contributions. The Exclusion from Calculation Basis.

1 INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF), no ano de 2017, ao julgar o recurso extraordinário nº 574.706, com repercussão geral, decidiu, por 6 votos a 4, pela inconstitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ou seja, o STF entendeu que por não compor o patrimônio da empresa, e

sim por apenas transitar pelo seu caixa (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, STF, 2017), o ICMS não faz parte do faturamento dela e, por consequência, deve ser excluída da sua base de cálculo.

A recente decisão é favorável ao contribuinte e segue um entendimento diferente do que vinha sendo aplicado pela Superior Tribunal de Justiça (STJ), que consolidou posicionamento desfavorável ao dizer que “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICMS.” (BRASIL, 1992, p. 17) e “O ICM compõem as diversas parcelas integrativas do custo suportado pelo comerciante para exercício de sua atividade, razão por que dever ser considerado para o cálculo da contribuição para Finsocial.” (BRASIL, 1994, p. 426). Contudo, ambas as súmulas foram canceladas quando o STF, através do recurso extraordinário nº 240.785, reconheceu o mérito da questão sob a perspectiva constitucional e, após uma década de pedido de vistas do ministro Gilmar Mendes, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No âmbito tributário, o faturamento não pode ser confundido com a receita. Nesse sentido, receita são “[...] todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica se lhe incorporam à esfera patrimonial [...]”. (BRASIL, 2017, p. 3). Já o faturamento, apesar de também ser percepção de valores, difere por compreender “[...] apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços’[...]” (BRASIL, 2017, p. 4). Desse modo, “[...] embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.” (BRASIL, 2017, p. 4).

Assim, com a divulgação do novo acórdão com repercussão geral, cria-se a expectativa de redução da carga tributária para empresas de diversos segmentos o que poderá contribuir para o desenvolvimento das diversas atividades econômicas do país, principalmente quando se enfrenta uma crise econômica e fiscal na qual resultou no fechamento de diversos estabelecimentos e postos de trabalhos (G1, 2018).

Sendo assim, o presente artigo busca solucionar a seguinte questão problema: Qual o impacto fiscal da reapuração do PIS e da COFINS decorrente da exclusão do ICMS das suas bases de cálculo para um supermercado tributado pelo lucro real? Desta forma, o objetivo do estudo é responder à questão problema. Para alcançar este objetivo, comparou-se os valores de débitos apurados por um supermercado tributado pelo lucro real e localizado no Estado do Rio de Janeiro, no período de maio de 2017 a maio de 2020, e uma reapuração simulada dos valores de débitos das referidas contribuições no qual foi excluído o valor de ICMS da base de cálculo da apuração de PIS e da COFINS.

Com a finalidade de chegar ao objetivo mencionado, esta análise é desenvolvida como um estudo de caso documental, quantitativo pela forma de abordagem ao problema e descritiva quanto aos seus objetivos. O artigo está dividido da seguinte forma: Introdução, referencial teórico, na qual são conceituados as contribuições sociais e o ICMS, assim como, o Lucro Real. Logo após são apresentados os procedimentos metodológicos, a análise e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os principais conceitos acerca do tema e que envolve desde princípios básicos, assim como, específicos sobre a matéria do impacto fiscal exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.1 LUCRO REAL

Para Pohlmann (2012, p. 71) “A sistemática do Lucro Real é aquela onde o IRPJ é calculado a partir do resultado contábil do contribuinte, ajustado por adições, exclusões e compensações determinadas pelo Fisco (...)”. Ficam sujeitos a à obrigatoriamente a apuração pelo Lucro Real as pessoas jurídicas:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (BRASIL, 1998)

Ainda segundo Pohlmann (2012), na sistemática do Lucro Real, as empresas podem optar por duas modalidades de apuração: a trimestral e a anual.

Empresas optantes pelo Lucro Real seguem a modalidade do regime não cumulativo, na qual as alíquotas são de 1,65% para PIS/Pasep (BRASIL, 2002) e de 7,60% para COFINS. (BRASIL, 2003).

2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As Contribuições Sociais possuem previsão legal no art. 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A Constituição Federal também faz menção de quem irá financiar a seguridade social, conforme versa seu artigo 195 (BRASIL, 1988):

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...]

Para Caliendo (2017), as contribuições sociais nem sempre foram tratadas como tributos, mas ao final prevaleceu o entendimento de que se trata de uma espécie tributária ao lado dos impostos, taxas e empréstimos compulsórios. Paulsen (2005) também afirma que hoje não resta qualquer dúvida sobre a natureza tributária das contribuições e que hoje elas figuram ao lado das demais espécies tributárias na classificação dos tributos.

Mazza (2018) menciona que é importante não confundir contribuições sociais das contribuições previdenciárias. Segundo Mazza (2018), enquanto as contribuições sociais são

voltadas genericamente ao custeio da seguridade social, as contribuições previdenciárias são aquelas que somente são destinadas especificamente a custear os benefícios previdenciários dos segurados, assim como, das empresas e que dessa forma, as contribuições previdenciárias seriam uma espécie de gênero das contribuições sociais. Para concluir, Mazza (2018) afirma que toda a contribuição previdenciária é, de fato, uma contribuição social, mas nem toda a contribuição social é, de fato, uma contribuição previdenciária.

Outra característica citada por Mazza (2018) é que as contribuições, de forma geral, são tributos que não possuem vedação a bitributação, ou seja, não existe vedação à sua cobrança incidindo sobre a base de cálculo ou fato gerador já utilizado.

2.3 FATO GERADOR

Segundo Pereira (2011) pode-se definir fato gerador como sendo a prática de um ato descrito em um texto legal e que tem como consequência os efeitos fiscais. Kfourir Jr. (2018) complementa a definição de fato gerador ao mencionar que ele se refere a uma ocorrência no mundo real de uma hipótese descrita na legislação e que de sua ocorrência nasce a obrigação tributária e, em um dado momento posterior ou de forma contínua, ocorre seu lançamento e exigência do crédito tributário. Ainda segundo Kfourir Jr. (2018), essa forma de pensar é válida tanto para a obrigação principal quanto para as obrigações acessórias.

Com relação à materialidade do fato gerador, Pereira (2011) menciona que ela está diretamente ligada à efetiva prática da conduta prevista em lei e que tal prática é suficiente para gerar uma relação de ordem tributária. Como exemplo, Pereira (2011) descreve o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), uma vez que determinado sujeito, ao adquirir determinado veículo automotor realiza a conduta descrita na lei como fato gerador desse tributo.

Quanto a temporariedade, Pereira (2011) cita que ela se dá no instante em que o ato é praticado. Portanto, para ele, como cada tributo possui características distintas e peculiares possuem momentos diferentes ao que se refere à temporariedade. Pereira (2011) ainda classifica a temporariedade do fato gerador em três tipos: instantâneas, complexas e contínuas. O instantâneo ocorre no mesmo momento de ocorrência do fato gerador. Já a complexa é aquela que possui mais de um fato gerador e que quando ligados resultam na obrigação tributária. A materialidade contínua é aquela que quando ocorre se renova a cada período observado.

Outra característica citada por Pereira (2011) é quanto a pessoalidade do fato gerador. Quando o fato gerador ocorrer é criada uma relação jurídica. De um lado tem-se o sujeito ativo da relação que possui o direito a receber uma quantia em pecúnia. Do outro lado da relação tem-se o sujeito passivo que possui a obrigação tributária. Por isso, segundo Pereira (2011), o fato gerador possui pessoalidade.

2.4 ICMS

Segundo Rocha (2019) o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços foi introduzido pela Constituição Federal de 1988. Ele substituiu o então ICM que trazia como inovação o sistema de não cumulatividade. Ainda conforme Rocha (2019), o ICMS incluiu as prestações de serviços de transporte interestadual, transporte intermunicipal e de comunicação.

Dessa forma, a Constituição Federal em seu artigo 155 estabelece que:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988).

Segundo Sabbag (2018, p. 275), o ICMS “É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não revelando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas.”.

Baseando-se na Lei Complementar nº 87, Sabbag (2018) lista os principais sujeitos passivos do ICMS: aqueles que praticarem a circulação de mercadorias, os prestadores de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, os importadores e aqueles que prestam serviços de comunicação.

A lei complementar nº 87 também lista as hipóteses de não incidência do imposto, conforme seu artigo 3º:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro. (BRASIL, 1996).

Sobre o fato gerador do ICMS, Sabbag (2018) menciona que ele é a circulação de mercadoria, ou seja, qualquer percurso da mercadoria desde a sua produção até o seu consumo, independente da sua natureza jurídica do ato ou negócio. O autor ainda define circulação como sendo “[...] a mudança de titularidade jurídica do bem.” (SABBAG, 2018, p. 277). Mercadoria, por sua vez, engloba a ideia de “[...] produto e a intenção de mercancia[...]” (SABBAG, 2018, p. 277).

A base de cálculo do ICMS será, conforme Sabbag (2018): o valor da operação, o preço do serviço ou o valor do produto importado acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto de Importação, assim como, das demais despesas aduaneiras.

A lei complementar nº 87 de 1996 estabelece em seu artigo 19 que o ICMS será não cumulativo, conforme segue Brasil (1996):

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Para Sabbag (2018, p. 281) “[...] o ICMS atua por compensação financeira, em que somente descritivamente se compensam créditos e débitos.”. Sabbag (2018, p. 281) ainda complementa: “Esse mecanismo é conhecido como *tax on tax*, porquanto do débito gerado na saída abate-se o crédito cobrado na entrada.”.

Ao que tange as alíquotas de ICMS, Sabbag (2018) conclui que existem alíquotas internas e alíquotas externas. O autor cita que as alíquotas internas são fixadas livremente pelos Estados e que geralmente estão entre 17% e 18%. Já as alíquotas interestaduais, segundo Sabbag (2018), são fixadas segundo a resolução nº 22 de 1989 e possuem alíquotas variáveis, conforme região e natureza da operação. Sabbag (2018, p. 280) ainda cita que “Cabe ao Senado Federal fixar alíquotas mínimas ou máximas por meio de Resolução. Na ausência de tal resolução, cada Estado poderá estabelecê-las dentro de sua respectiva competência.”.

2.5 PIS/PASEP E COFINS

Conforme Oliveira, Oliveira e Ono (2011), tanto o PIS quanto o COFINS são dois dos mais complexos tributos da atualidade. O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, do ano de 1970. “Dessa forma pode-se perceber que o PIS é anterior a Constituição Federal vigente. Já o PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 8, do mesmo ano. A partir de 1976 tanto o PIS quanto o COFINS foram unificados sob a nomenclatura de PIS-PASEP” Oliveira, Oliveira e ONO (2011, p. 27).

Segundo Oliveira, Oliveira e Ono (2011), COFINS foi instituído pela Lei Complementar nº 70 do ano de 1991, sendo assim, 21 anos após a criação do PIS e depois da criação da constituição de 1988.

Os objetivos do PIS-PASEP estão ligados ao pagamento do seguro-desemprego e do abono salarial dos empregados que recebam até dois salários-mínimos, assim como, financiar diversos programas sociais de desenvolvimento econômico (OLIVEIRA, OLIVEIRA e ONO 2011).

Para Oliveira, Oliveira e Ono (2011, p. 29) “A COFINS destina-se exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social [...], ou seja, o financiamento da seguridade social.”.

Pode-se identificar o fato gerador, tanto do PIS-PASEP, quanto da COFINS, nas Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, conforme consta:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (BRASIL, 2003).

O mesmo fato gerador é citado para PIS, conforme art. 1º da Lei 6.404/76:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (BRASIL, 2002).

Oliveira, Oliveira e Ono (2011) conclui que o fato gerador do PIS e da COFINS é a receita mensal ganha. Dessa forma, “Assim, sempre que uma pessoa jurídica auferir receitas, ressalvadas as hipóteses de exclusões, isenções ou outros benefícios, estará sujeita à apuração de PIS/PASEP e de COFINS.”.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

Marcon (2013), em seu estudo faz uma compilação das principais discussões no âmbito jurídico referente à constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Realiza também uma minuciosa análise sobre o princípio da não cumulatividade, créditos fiscais e a compreensão do conceito jurídico de faturamento. A autora destaca que o ICMS na venda de produtos não pode ser considerado receita e deve ser

excluído da base de cálculo dos referidos impostos. Dessa forma, ao analisar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o referido estudo traça um paralelo ao presente artigo.

Já Gonçalves (2015) realiza, em sua pesquisa, a discussão da inconstitucionalidade do conceito de faturamento estabelecido pela Lei nº 9.718 de 1998. Em seu estudo, o autor realiza a análise do impacto financeiro da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal focado em empresa tributada pelo regime do lucro presumido. Tal enfoque é similar ao abordado nesse artigo e, portanto, configura-se como estudo relacionado. Os resultados revelam que a União, por não querer renunciar a parte significativa de sua receita, vem proferindo decisões equivocadas com relação ao assunto e conclui que é indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

No estudo “A inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na Base de Cálculo das Contribuições PIS-COFINS: Análise dos Efeitos e dos Fundamentos Jurídicos-Econômicos-Contábeis Que Embasam a Decisão do STF no RE 574.706, Biava Junior (2017) analisa o conjunto de regras básicas que fundamentaram a decisão do Supremo Tribunal Federal em proferir a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, assim como, seus respectivos efeitos. O autor conclui que diferente da interpretação trazida pelo STF, as Leis que estabelecem a base de cálculo do PIS e da COFINS adotaram a classificação contábil de receita bruta, o que resulta no total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, sendo assim, não seria possível excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Por analisar os efeitos econômicos, contábeis e financeiros da interpretação do STF, o estudo se assemelha com a presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: quantitativa pela forma de abordagem do problema, descritiva de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados a pesquisa caracteriza-se como estudo de caso. Quanto a técnica de coleta de dados, pode-se considerar a observação direta e documental.

Raupp e Beuren (2008, p. 92) menciona que “(...) a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.”. Ressalta também que a pesquisa quantitativa “(...) se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.”. Dessa forma, busca-se colocar o fenômeno

observado no centro da análise e aprofundar a leitura dos dados analisados quanto a exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Já para Gil (2009) pesquisas descritivas possuem o objetivo primordial de descrever as características de determinada população ou fenômeno, sendo esse o objetivo desse artigo ao descrever o impacto fiscal decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS buscando apresentar o resultado dos diferentes métodos escolhidos para tal procedimento.

Com base nos procedimentos técnicos pode-se caracterizar a pesquisa como estudo de caso que, conforme Raupp e Beuren (2008, p. 84) “[...] caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso.”.

A empresa utilizada no estudo de caso atua desde 2009 no comércio varejista de produtos alimentícios, no ramo de supermercado. Ela se localiza no Estado do Rio de Janeiro e teve seu nome preservado. Analisando o faturamento anual médio de maio de 2017 a maio de 2020, a empresa é classificada como uma varejista de médio porte, pois seu faturamento médio anual é de R\$ 20 milhões. Quanto ao seu regime de tributação, em todo o período analisado, a empresa foi tributada pelo Lucro real.

As apurações e demonstrativos fiscais utilizados nessa pesquisa foram obtidos através de uma empresa terceirizada, que presta serviços de revisão tributária à empresa que serviu como estudo de caso e possuem autorização de uso desde que mantido a confidencialidade da empresa modelo. O período de análise abrange o ano de maio de 2017 a maio de 2020. A limitação do período se deve pela modulação de efeitos aplicado pelo STF, que permite com que as empresas reconheçam a recuperação de créditos tributários sobre o tema a partir de março de 2017, contudo a entidade não enviou a Receita Federal do Brasil os arquivos digitais referentes a março e abril de 2017. A partir de maio de 2020, a empresa parametrizou seus sistemas para que o ICMS já não fosse incluído na base de cálculo das contribuições automaticamente, sem a necessidade de realizar ressarcimentos ou compensações futuras.

4 ESTUDO DE CASO E ANÁLISE DOS DADOS

No estudo foram analisados os arquivos do EFD Contribuições referentes a apuração das contribuições sociais de PIS e COFINS de maio de 2017 a maio de 2020, assim como, os arquivos do SPED Fiscal, referente as apurações do ICMS período, com o objetivo de realizar a comparação dos valores efetivamente pagos pela empresa nesses anos e uma reapuração do

PIS e da COFIS excluindo o ICMS de suas bases de cálculo. Dessa forma, foi possível analisar o impacto fiscal que esta exclusão tem na carga tributária da empresa analisada.

A empresa em estudo está localizada no Estado do Rio de Janeiro e atua no ramo de comércio varejista de produtos alimentícios desde 2009. Ela possui faturamento no período de R\$ 61.018.154,86 e foi tributada no Imposto de Renda e pelo regime do Lucro Real, e nas Contribuições Sociais pela sistemática não cumulativa. A empresa autorizou o uso de seus dados desde que seu nome e demais dados que possam identificá-la sejam preservados, sendo assim, o nome da empresa não será divulgado.

4.1 APRESENTAÇÃO DO CASO E DADOS DA PESQUISA

No primeiro momento, realizou-se o estudo do montante apurado pela empresa para PIS e COFINS, no período de maio de 2017 a maio de 2020. Para este fim, utilizou-se os arquivos do EFD-Contribuições transmitidas pela empresa a Receita Federal do Brasil (RFB). O EFD-Contribuições é um arquivo digital utilizado pelas pessoas jurídicas para a escrituração da contribuição para PIS/Pasep e COFINS, tanto para aquelas optantes pelo regime cumulativo, quanto para as optantes pelo regime não-cumulativo. Nestes arquivos são informadas as receitas auferidas pela empresa, assim como, custos e despesas geradores de crédito da não cumulatividade (SPED, 2021). A análise dos arquivos consistiu no detalhamento dos blocos de registros “M210” e “M610”, relativos a PIS/Pasep e COFINS, respectivamente. Nestes registros são informadas as receitas e outros eventos que geram as contribuições sociais, assim como, as alíquotas utilizadas pela empresa e eventuais ajustes (SPED, 2021).

Sendo assim, elaborou-se a tabela 1, com o auxílio do Excel, que contém a soma dos valores anuais que a empresa apurou de PIS/Pasep e COFINS, assim como, as respectivas bases de cálculo das contribuições e alíquotas. Por ser um supermercado, a empresa realiza venda de mercadorias apenas a consumidores finais. Contudo, cabe ressaltar que existem produtos comercializados por ela que são tributados a alíquota zero em PIS/Pasep e COFINS ou em outra modalidade que não integra a base de cálculo para a apuração dos tributos em questão. O mesmo ocorre no caso ICMS. Dessa forma, apenas foram consideradas da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, as mercadorias que são tributadas em PIS, COFINS e ICMS de forma simultânea. As alíquotas em questão para a apuração das Contribuições Sociais são as utilizadas pelo sistema não-cumulativo, ou seja, 1,65% para PIS

e 7,60% para COFINS, na coluna Total das Contribuições da Tabela 1 é demonstrado a soma de ambos os tributos.

Tabela 1 – Débitos de PIS e COFINS de maio de 2017 a maio de 2020

Ano	Base de Cálculo	PIS/Pasep	COFINS	Total
2017	R\$ 5.613.794,89	R\$ 92.627,62	R\$ 426.648,42	R\$ 519.276,04
2018	R\$ 7.469.910,91	R\$ 123.253,54	R\$ 567.713,22	R\$ 690.966,76
2019	R\$ 7.723.915,65	R\$ 127.444,60	R\$ 587.017,58	R\$ 1.044.373,75
2020	R\$ 2.310.974,60	R\$ 38.131,07	R\$ 175.634,07	R\$ 389.399,21
Total	R\$ 23.118.596,05	R\$ 381.456,83	R\$ 2.262.558,93	R\$ 2.138.470,12

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Através da Tabela 1, pode-se verificar o valor total da Base de Cálculo das Contribuições Sociais do período e que foram pagos ao fisco federal em cada ano. Por exemplo, no ano de 2018, a empresa desembolsou o valor de R\$ 92.627,62 com o pagamento de PIS e R\$ 426.648,42 com o pagamento do COFINS, totalizando o valor pago de R\$ 690.966,76. Quando comparado com o faturamento total do período analisado, as Contribuições Sociais representaram 3,50% do faturamento de maio de 2017 a maio de 2020, que é de R\$ 61.018.154,86, uma vez que nem toda a mercadoria vendida pela empresa gera débitos de PIS e COFINS.

Em seguida, analisou-se as apurações de ICMS da empresa com o objetivo de identificar o montante de débitos do imposto para cada ano de competência da análise. Os referidos valores foram extraídos do SPED-Fiscal ICMS/IPI da empresa, que também são arquivos digitais e que compõem o sistema de Escrituração Fiscal Digital e neles são escriturados os valores de operações e prestações praticadas pelo contribuinte com relação ao ICMS e IPI. Dessa forma, o arquivo mencionado possui o bloco “E110” que registra os valores de débito do ICMS por saídas de venda de mercadorias e prestações, conforme coluna “VL_TOT_DEBITOS” (SPED ICMS/IPI, 2021). Criou-se a partir desta informação a Tabela 2, que mostra o total de débito de ICMS por ano da empresa e que, por consequência, não devem compor seu faturamento e, por consequência, devem ser excluídos da base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS.

Tabela 2 - Débitos de ICMS de maio de 2017 a maio de 2020

Ano	Débito de ICMS do Ano
------------	------------------------------

2017	R\$ 440.681,24
2018	R\$ 608.688,62
2019	R\$ 1.038.440,79
2020	R\$ 433.372,67
Total	R\$ 2.521.183,32

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Ao analisar o montante de débito de ICMS informado pela empresa, verificou-se que os valores representam 4,13% do faturamento informado no período.

Contudo, o valor que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor que incidu simultaneamente nas contribuições e no ICMS e há casos em que a mercadoria vendida não é tributada em PIS e COFINS e é tributada em ICMS ou vice-versa. Sendo assim, elaborou-se a Tabela 3 que demonstra o valor de Base de Cálculo de PIS, COFINS, assim como seus débitos, e débitos referente a ICMS dos produtos em que ocorre a tributação simultânea.

Tabela 3 – Tributação da Receita Simultânea de PIS, COFINS e ICMS

Ano	Base de Cálculo PIS/COFINS	Débito PIS	Débito COFINS	Débito ICMS
2017	R\$ 3.344.541,76	R\$ 55.184,94	R\$ 254.185,17	R\$ 317.467,42
2018	R\$ 5.723.084,50	R\$ 94.430,89	R\$ 434.954,42	R\$ 536.017,29
2019	R\$ 6.909.102,37	R\$ 114.000,19	R\$ 525.091,78	R\$ 879.383,95
2020	R\$ 3.810.778,25	R\$ 62.877,84	R\$ 289.619,15	R\$ 482.045,07
Total	R\$ 19.787.506,88	R\$ 326.493,86	R\$ 1.503.850,52	R\$ 2.214.913,73

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Verificou-se, portanto, que do total de receitas de vendas de mercadorias da empresa no período, R\$ 61.018.154,86, ocorre tributação simultânea, ou seja, o ICMS ingressou na base de cálculo do PIS e da COFINS no montante total de R\$ 19.787.506,88 das receitas tributadas e o débito de ICMS representa 3,63% do valor das receitas totais da empresa ou 11,19% da Base de Cálculo das Contribuições Sociais.

Conforme Tabela 4, demonstra-se a Receita Bruta da empresa, A base de Cálculo das Contribuições e a Base de Cálculo na qual incidu débitos de ICMS, por ano do período analisado.

Tabela 4 – Receita Bruta, Base de Cálculo das Contribuições e Base de Cálculo com incidência de ICMS

Ano	Receita Bruta	Base de Cálculo Contribuições	Base de Cálculo das Contribuições com ICMS
2017	R\$ 14.749.868,97	R\$ 5.613.794,89	R\$ 3.344.541,76
2018	R\$ 19.791.229,70	R\$ 7.469.910,91	R\$ 5.723.084,50
2019	R\$ 20.315.929,27	R\$ 7.756.490,12	R\$ 6.909.102,37
2020	R\$ 6.161.126,92	R\$ 2.313.412,74	R\$ 3.810.778,25
Total	R\$ 61.018.154,86	R\$ 23.153.608,66	R\$ 19.787.506,88

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Cabe ressaltar que o valor de ICMS que deve ser excluído da Base de Cálculo das contribuições PIS-COFINS é o valor do débito destacado, conforme entendimento do STF (BRASIL, 2017).

Após a coleta das informações do faturamento da empresa, bem como, da apuração de PIS, COFINS e ICMS, através da Tabela 5, realizou-se a reapuração simulada das bases de cálculo das contribuições do período. A reapuração consiste em subtrair da base de cálculo original do PIS e da COFINS, o valor de débito de ICMS que compôs o faturamento da empresa nesse período. Logo após, aplica-se as alíquotas de 1,65% para PIS/Pasep e de 7,60% para COFINS. Dessa forma, evidencia-se os valores de débitos das contribuições que não incluem o ICMS na sua base de cálculo.

Tabela 5 – Reapuração Simulada das Contribuições PIS-COFINS

Ano	Base de Cálculo PIS-COFINS	Débito de ICMS	Base Simulada	PIS	COFINS
2017	R\$ 5.613.794,89	R\$ 317.467,42	R\$ 5.296.327,47	R\$ 87.389,40	R\$ 402.520,89
2018	R\$ 7.469.910,91	R\$ 536.017,29	R\$ 6.933.893,62	R\$ 114.409,24	R\$ 526.975,92
2019	R\$ 7.723.915,65	R\$ 879.383,95	R\$ 6.844.531,70	R\$ 112.934,77	R\$ 520.184,41
2020	R\$ 2.310.974,60	R\$ 482.045,07	R\$ 1.828.929,53	R\$ 30.177,34	R\$ 138.998,64
Total	R\$ 23.118.596,05	R\$ 2.214.913,73	R\$ 20.903.682,32	R\$ 344.910,76	R\$ 1.588.679,86

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Conforme evidenciado pela Tabela 5, ao excluir da base de cálculo os valores de débito de ICMS e aplicar as respectivas alíquotas das contribuições, um novo valor de débito surge, tanto para PIS, quanto para COFINS.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 6 demonstra de forma anual, as diferenças das contribuições, ou seja, ela mostra o valor pago pelo cliente para PIS e para COFINS, os novos valores de débitos e a diferença.

Tabela 6 - Diferença total de débitos pela reapuração

Ano	Débito PIS	Débito COFINS	Reapuração PIS	Reapuração COFINS	Diferença Total
2017	R\$ 92.627,62	R\$ 426.648,42	R\$ 87.389,40	R\$ 402.520,89	R\$ 29.365,75
2018	R\$ 123.253,54	R\$ 567.713,22	R\$ 114.409,24	R\$ 526.975,92	R\$ 49.581,60
2019	R\$ 127.444,60	R\$ 587.017,58	R\$ 112.934,77	R\$ 520.184,41	R\$ 81.343,00
2020	R\$ 38.131,07	R\$ 175.634,07	R\$ 30.177,34	R\$ 138.998,64	R\$ 44.589,16
Total	R\$ 381.456,83	R\$ 1.757.013,29	R\$ 344.910,76	R\$ 1.588.679,86	R\$ 204.879,51

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Os valores demonstrados na coluna “Diferença Total” representam o impacto monetário da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Em todo o período a empresa possui o valor de R\$ 204.879,51 passível de recuperação, seja com a compensação desse montante com débitos do próprio PIS e COFINS ou com pedido de ressarcimento.

Em termos gerais, o impacto fiscal dos valores a recuperar é de 0,34% do valor da receita total informada pela empresa. A Tabela 6, demonstra, anualmente, o impacto fiscal em relação a receita total da empresa.

Tabela 7 - Representação percentual do Impacto Fiscal sobre a Receita Bruta

Ano	Receita Bruta	Valor a Recuperar	% sobre a Receita Bruta
2017	R\$ 14.749.868,97	R\$ 29.365,75	0,20%
2018	R\$ 19.791.229,70	R\$ 49.581,60	0,25%
2019	R\$ 20.315.929,27	R\$ 81.343,00	0,40%
2020	R\$ 6.161.126,92	R\$ 44.589,16	0,72%
Total	R\$ 61.018.154,86	R\$ 204.879,51	0,34%

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

Já o impacto fiscal sobre os valores pagos de PIS e de COFINS pela empresa no período analisado pode ser verificado na Tabela 8, onde se verifica a representatividade dos valores a recuperar que a empresa possui anualmente no período.

Tabela 8 - Percentual dos Valores a recuperar sobre as contribuições pagas

Ano	Contribuições Pagas	Valores a Recuperar	% dos valores a recuperar sobre as contribuições pagas
2017	R\$ 519.276,04	R\$ 29.365,75	5,66%
2018	R\$ 690.966,76	R\$ 49.581,60	7,18%
2019	R\$ 714.462,18	R\$ 81.343,00	11,39%
2020	R\$ 213.765,14	R\$ 44.589,16	20,86%

Total	R\$ 2.138.470,12	R\$ 204.879,51	9,58%
--------------	-------------------------	-----------------------	--------------

Fonte: Elaborado Pelo Autor (2021)

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme se pode inferir, os valores a recuperar resultantes da tributação indevida das contribuições sociais, representam ao longo do período analisado o valor de 9,58% das contribuições apuradas pela empresa, valor significativo, quando comparada a representatividade dos valores a recuperar sobre a receita bruta.

Ao comparar-se os resultados obtidos no presente estudo com os estudos relacionados indicados, verifica-se que em todos os casos a economia gerada pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é significativa. Conforme Gonçalves (2015), que estimou a redução do faturamento de uma empresa tributada pelo Lucro Presumido, a redução ao se excluir as contribuições é notória. O autor demonstra a redução de 17% da base de cálculo do PIS e COFINS, através de uma estimativa de valor do ICMS. Contudo, demonstra-se que isso pode variar conforme a realidade de cada empresa e suas particularidades, como por exemplo, quando nem toda a receita da empresa é oferecida a tributação de PIS, COFINS ou ICMS e isso justifica a diferença de valores demonstrados. Para Biava Júnior (2017), o STF pautou sua decisão no conceito contábil de receita líquida e, conforme demonstrado em seu estudo, esta variação de entendimento pode chegar a até 28,05% da base de cálculo para as contribuições sociais, mas considerando a exclusão de outros tributos que não apenas o ICMS, pois conforme a Demonstração do Resultado do Exercício utilizada como exemplo hipotético, foram excluídas da receita bruta os valores relativos a PIS, COFINS, ISS, ICMS e IPI. Dessa forma, justifica-se a diferença percentual significativa estimada como redução da base de cálculo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo mensurar o impacto fiscal da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista de médio porte de comércio de produtos alimentícios tributada pelo Lucro Real, localizada no Estado do Rio de Janeiro. Desta forma, foi realizada a análise das apurações de PIS e COFINS do período de maio de 2017 a maio de 2020. Com as informações registradas nos arquivos fiscais da entidade, foi realizada a reapuração simulada das contribuições sociais, da qual foram excluídos da base de

cálculo do PIS e da COFINS, os valores referentes ao ICMS destacado do período, com o objetivo de verificar a diferença de valores entre os débitos apurado pela entidade e os débitos simulados.

Como resultado da análise do presente estudo de caso, foram apurados o montante de R\$ 204.879,51, passível de recuperação econômica para a organização, no período de maio de 2017 a maio de 2020 pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Com a decisão do Supremo Tribunal Federal em favor do contribuinte, os valores podem ser utilizados de forma imediata, trazendo um alívio fiscal e econômico para a empresa.

Após anos de impasse sobre o tema no Superior Tribunal Federal, publicou-se o acórdão pela corte que decidiu que o ICMS não compõe o faturamento das empresas. A decisão reformula o conceito de faturamento e traz alívio na carga tributária das empresas tributadas tanto pelo Lucro Presumido, quanto pelo Lucro Real.

Por fim, é esperado que esta pesquisa venha a contribuir com a análise dos impactos fiscais decorrentes da reformulação do conceito de faturamento nas organizações que exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em função da especificidade de outras áreas que possuem tributação diferenciada de PIS e de COFINS, assim como, incentivos de ICMS, recomenda-se que trabalhos futuros possam explorar diferentes segmentos com o objetivo de demonstrar como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS pode ter impactos diferentes nos valores a recuperar ou na economia de diferentes segmentos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 01 out. 2021.

BRASIL. **Presidência da República. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acessado em 02 out. 2021.

BRASIL. **Presidência da República. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a

legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm. Acesso em: 05 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 68, 1992. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2009_5_capSumula68.pdf. Acesso em 01 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 94, 1994. Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula94.pdf. Acesso em 01 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574706, 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em 18 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574706, 2021. Disponível em:
[Http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf](http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf). Acesso em 18 out. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

G1. **Em Três Anos 341,6 mil Empresas Foram Fechadas no Brasil, aponta IBGE.** 2018. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/em-tres-anos-3416-mil-empresas-foram-fechadas-no-brasil-aponta-ibge.ghtml>. Acessado em: 30 set. 2021.

GIL, Antônio Carlos. **Estudo de Caso.** São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Hudison Charles. A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS para empresas optantes pelo regime de tributação, com base no lucro presumido. **Revista eletrônica de ciências contábeis – FACCAT.** nº 7, 2015. Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/298>. Acesso em: 10 out. 2021.

IBPT. **O Impacto da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS com a Solução Interna COSIT 13/2018.** Curitiba, 2019. Disponível em:
<https://ibpt.com.br/noticia/2781/O-Impacto-da-EXCLUSAO-DO-ICMS-DA-BASE-DE-CALCULO-DO-PIS-E-DA-COFINS-com-a-solucao-interna-COSIT-13-2018>. Acessado em: 01 out. 2021.

JUNIOR, Roberto Biava. **A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS**: análise dos efeitos e dos fundamentos jurídicos-econômicos-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. *Revista de estudos tributários*. Porto Alegre. V. 20, n° 115, p. 56-71, maio/jun. 2017.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MARCON, Gabriela Almeida. **Inclusão do ICMS na Base de cálculo do PIS e COFINS**: análise das principais discussões jurisprudenciais. Florianópolis: Clube de Autores, 2013.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de; ONO, Juliana M. **Manual do PIS e da COFINS**. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Direito Tributário Simplificado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil SA., 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

ROCHA, Jeanderson. **Governança Tributária de Indiretos: ICMS, IPI e ISS**. São Paulo: Senac, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

SPED. **Guia Prático EFD-Contribuições**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/284>. Acessado em: 17 out. 2021.

SPED ICMS/IPI. **Guia Prático SPED ICMS/IPI**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/523>. Acessado em: 17 out. 2021.