

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Letícia Torres Silva

**OS EFEITOS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS
NA APURAÇÃO DE EMPRESAS DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO
CUMULATIVO – UMA REVISÃO DE LITERATURA**

Governador Valadares

2022

Letícia Torres Silva

**OS EFEITOS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS
NA APURAÇÃO DE EMPRESAS DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO
CUMULATIVO – UMA REVISÃO DE LITERATURA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis, da Universidade Federal de Juiz
de Fora Campus Governador Valadares
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Mestre Elias Wagner Silva

Governador Valadares

2022

Letícia Torres Silva

**OS EFEITOS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS
NA APURAÇÃO DE EMPRESAS DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO
CUMULATIVO – UMA REVISÃO DE LITERATURA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis, da Universidade Federal de Juiz
de Fora Campus Governador Valadares
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 18 de Fevereiro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Elias Wagner Silva - Orientador
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof.^a Ma. Raquel Berger Deorce
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Me. Caio Lucas Nadone
Universidade Federal de Juiz de Fora

RESUMO

A decisão do STF sobre o RE nº 504.706 impactou direta e indiretamente o cotidiano de pessoas, empresas e dos entes federativos. Neste sentido, o presente trabalho buscou analisar quais os impactos da repercussão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS após a decisão do STF. Objetivando descrever o sistema tributário nacional, base legal do ICMS, PIS e COFINS, verificar e analisar a constitucionalidade da cobrança do crédito tributário, avaliar e analisar os possíveis impactos gerados pela definição da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Esta pesquisa foi realizada de maneira descritiva, bibliográfica e qualitativa. Observou-se que em todos os casos analisados houve uma economia para empresa, o que resultara em uma variação positiva em seu resultado, podendo afetar positivamente também os consumidores com os repasses da redução ao preços finais. Também foi percebido que haverá um déficit de arrecadação dos cofres públicos, estes desenvolverão maneiras se suprir a parte da sua receita que antes era proveniente dos indêbitos de PIS e COFINS.

Palavras-Chaves: Base de Cálculo; COFINS; Exclusão; ICMS; PIS;

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	7
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	9
2.1.	CONTABILIDADE FISCAL E TRIBUTÁRIA	9
2.2.	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	9
2.3.	TRIBUTOS	10
2.3.1.	IMPOSTOS	11
2.3.2.	TAXAS.....	11
2.3.3.	CONTRIBUIÇÕES.....	12
2.3.3.1.	ESPECIAIS	12
2.3.3.2.	DE MELHORIA.....	13
2.3.3.3.	COMPULSÓRIA.....	13
2.4.	TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO	14
2.5.	ASPECTOS LEGAIS DO PIS E DA COFINS	14
2.5.1.	CONTRIBUINTES	15
2.5.2.	PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE	15
2.5.3.	PIS/COFINS CUMULATIVOS	16
2.5.3.1.	BASE DE CÁLCULO	16
2.5.3.2.	ALÍQUOTAS.....	17
2.5.4.	PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS.....	17
2.5.4.1.	BASE DE CÁLCULO	18
2.5.4.2.	ALÍQUOTAS	18
2.6.	ICMS E OS ASPECTOS LEGAIS.....	18
2.6.1.	CONTRIBUINTES	19
2.6.2.	CARACTERÍSTICAS DO ICMS.....	19
2.6.3.	INCIDÊNCIA DO ICMS	19
2.6.4.	BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....	20
2.6.5.	ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS.....	20
2.7.	HISTÓRICO DA INCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS.....	21
2.8.	JURISPRUDÊNCIA RELATIVA À DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR	22
3.	METODOLOGIA	23

4.	REVISÃO DE LITERATURA	24
4.1.	DISCUSSÃO DE RESULTADOS	24
5.	CONCLUSÃO	28
	REFERÊNCIAS.....	30

1. INTRODUÇÃO

Segundo estudo da Receita Federal (2020) sobre a carga tributária, o Brasil é o quarto país dentre os membros da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que mais tributa o consumo. De acordo com o IBPT (2021) (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), trabalha-se em média 5 meses do ano somente para pagar tributos no Brasil, e, ainda baseado nesse mesmo órgão, no ano de 2021 o brasileiro despenderá 40,28% de sua renda para pagamento de tributos.

Dados do Impostômetro (ferramenta criada para mensurar a quantidade de tributos arrecadados por todas as esferas do governo), em 2020 foram arrecadados por meio de tributos em todo o Brasil aproximadamente 2,58 trilhões de reais, dos quais o PIS/PASEP teve uma participação de aproximadamente 49,10 bilhões de reais o que corresponde a 2,39% do total; a COFINS foi equivalente 184,43 bilhões de reais, que representa 8,96% do montante. E, a título de ICMS, foram arrecadados cerca de 394,81 bilhões de reais, o equivalente a 19,19% do todo.

Para que todos estes tributos sejam arrecadados sem que haja disputas por estes valores, e também para que não se crie tributos em excesso, é que existe este complexo emaranhado de normas que interligam todas as esferas da máquina pública, o chamado Sistema Tributário Nacional (STN).

A discussão acerca da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é de interesse geral, pois afeta a todos, direta ou indiretamente, impactando diretamente no resultado das empresas e no preço final do produto/mercadoria/serviço, e refletindo tanto nos cofres públicos, que verão sua arrecadação decair, quanto para os contribuintes, que pagarão um valor reduzido em virtude a decisão do STF.

Diante do exposto, a pesquisa irá responder ao seguinte questionamento: quais serão os efeitos da definição do STF acerca do indébito de PIS e COFINS, decorrentes da exclusão do ICMS de suas respectivas bases de cálculo?

O presente trabalho teve como objetivo geral analisar quais os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, na apuração de empresa dos regimes cumulativo e não cumulativo, após a decisão do STF e seus reflexos

jurídicos, tributários e financeiros. E como objetivos específicos, descrever o sistema tributário nacional, base legal do ICMS, PIS e COFINS, e suas incidências, verificar e analisar a constitucionalidade da cobrança do crédito tributário, na apuração prática da exclusão, avaliar e analisar os possíveis efeitos gerados pela definição da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS por meio de revisão de literatura.

Neste sentido o presente trabalho se justifica por seu impacto direto no dia a dia de milhares de pessoas, que muitas vezes não sabem o que está embutido nos preços dos produtos e serviços que “compram” (são comercializados) todos os dias, sendo relevante para a academia do ponto de vista teórico, pois reuniu dados e informações acerca dos efeitos causados pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, apresentando uma revisão da literatura referente ao tema proposto e sendo relevante para a sociedade, pois versa sobre um assunto, que está inserido diretamente na vida de milhões de pessoas, podendo fornecer informações que gerarão uma melhor compreensão sobre o tema. Se apresenta justificável no campo profissional, pois contribui com prestando um maior esclarecimento sobre o assunto, além de servir de inspiração para que os profissionais da área se aprofundem no assunto e consigam elevar a qualidade dos serviços prestados.

Esta pesquisa é descritiva, tendo como objetivo descrever os fatos associados ao tema em questão. É também tida como bibliográfica, pois tem como fonte materiais já escritos sobre o tema proposto. Quanto à sua análise, é qualitativa, visto que dependeu de interpretação e direcionamento humano. (GIL, 2018)

O trabalho está dividido em 5 seções, sendo a primeira referente a esta introdução, a segunda seção contém o referencial teórico que servirá de base para o trabalho, a terceira seção dispõe sobre a metodologia empregada, a quarta seção trata-se da revisão de literatura e a discussão dos resultados encontrados e, por fim, a última seção que contempla as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. CONTABILIDADE FISCAL E TRIBUTÁRIA

A contabilidade como Ciência é ampla, como uma grande e frondosa árvore, a qual possui diversos galhos e folhas. A Contabilidade Fiscal e Tributária é apenas um galho desta imensa árvore, e, para que se possa entender melhor sobre essa ramificação, é preciso voltar primeiro o olhar ao mais amplo: a Contabilidade.

Para Oliveira (2013, p. 5), “A Contabilidade é uma ciência social que desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade.”

De acordo com Fabretti (2017, p. 35), a “Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.”

Para Fabretti (2017, p. 34), a Contabilidade Fiscal e Tributária “É o ramo (..) que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”

Neste sentido, Crepaldi e Crepaldi (2019) entendem a Contabilidade Fiscal e Tributária como um ramo que une a Contabilidade e a legislação tributária, tendo como objetivo aplicar conceitos e princípios destas, atendendo dessa maneira as necessidades de informações tributárias dos entes federativos, por meio das obrigações acessórias e gerando o tributo como obrigação principal, além de gerenciar os tributos das diversas atividades das entidades.

2.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em conformidade com Costa (2021, p. 33), o Sistema Tributário Nacional pode ser definido de maneira simples, consistindo em um “conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante.”

Para Sousa (2018), o STN é formado por tributos de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sendo regidos pelos elementos dispostos na Constituição Federal (CF), na Emenda Constitucional (EC) 18/1965, em Leis Complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das

respectivas competências, em leis federais, estaduais ou municipais. Assim como é expresso pela própria EC e também pela Lei Complementar (LC) 5172/66 que é o Código Tributário Nacional (CTN).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019), o STN é composto por normas do direito que compreendem, principalmente, os princípios tributários, limitações do poder de tributar, as discriminações de competências para tributar e a repartição das receitas arrecadas por meio dos tributos.

2.3. TRIBUTOS

Como é possível observar no Art. 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Para melhor conceituar tributo, é preciso observar cada parte separadamente. Para Pêgas (2017) e para Sousa (2018), uma prestação pecuniária compulsória é algo de pagamento impositivo, que não existe possibilidade de fuga desta obrigação.

Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, diz-se que o pagamento do tributo será feito em moeda oficial do país e que é permitido seu provento por outros, como indexadores que possam ser convertidos em moeda, mas a prestação não pode ser realizada por meio de escambos de bens ou serviços. (PÊGAS, 2017)

De acordo com Mazza (2021, p. 55) “O tributo não pode ser utilizado como punição aplicada ao contribuinte em consequência de alguma conduta contrária ao Direito”, por isso não constitui sanção de ato ilícito, não sendo vinculado ao descumprimento da legislação.

A fonte que dá origem à obrigação de se recolher o tributo é sempre a lei, e não existe outro fundamento que possa exigir o pagamento de algum tributo. Sem que haja a sua instituição em legislação própria, não haverá o que se cobrar. (SOUSA, 2018)

A atividade administrativa plenamente vinculada pode ser melhor compreendida quando temos que “A cobrança de tributo se vincula à lei e a sua compulsoriedade. Assim, a autoridade tributária não tem poder para analisar a situação, verificando se é conveniente, justo ou não cobrar os tributos.” Desta maneira

o agente público não tem a opção de escolher ou não cobrar o tributo, mas deve seguir expressamente os atos exprimidos na legislação assim que verificar o fato gerador ocorrido. (PÊGAS, 2017, p. 30)

Existem várias teorias sobre as espécies tributárias, porém mesmo afastando em parte o que o CTN afirma em seu Art. 5º, “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, sendo visto como a teoria tripartite que divide as espécies tributárias em apenas três. Para fins deste estudo, analisaremos a teoria pentapartite ou quinquipartite, que é amplamente aceita pela doutrina e que divide as espécies tributárias em cinco, sendo elas, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Manteremos o foco em duas destas espécies: os impostos e as contribuições especiais.

2.3.1. IMPOSTOS

O CTN em seu Art. 16º define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

A definição fornecida pelo próprio CTN desvincula totalmente a cobrança do tributo de qualquer contraprestação do Estado, ou seja, para que haja a verificação da necessidade de pagamento de um imposto, não existe nada pré-definido para que, em virtude deste recolhimento, o Estado esteja obrigado a realizar alguma ação em benefício do contribuinte sobre o qual incidiu a responsabilidade da prestação. (SOUSA, 2018)

Conforme Sabbag (2021, p. 62), o imposto pode ser definido como um “tributo não ligado à atividade estatal, ou seja, refere-se à atividade do particular, estando limitado ao âmbito privado do contribuinte”. Sendo assim, “basta a realização do fato gerador para o nascimento da obrigação tributária, e, posteriormente, o recolhimento do imposto”.

2.3.2. TAXAS

O CTN, em suas atribuições no texto de seu Art. 77º, declara que as taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou

potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

De acordo com Pêgas (2017, p. 31), o poder de polícia é considerado uma forma dos entes e administradores públicos balizar e regular atividades que são inerentes aos interesses públicos, “tais como: segurança, higiene, boa ordem, costumes, disciplina da produção, do mercado, tranquilidade pública e respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”. Desta maneira, as taxas são impostas quando o Estado faz uso de seu poder, ou quando o contribuinte é beneficiado ou pode se beneficiar por algum serviço público específico e divisível colocado à sua disposição.

Para Mazza (2021, p. 80), “as taxas são tributos vinculados cobrados com o objetivo de remunerar atividades estatais específicas relativas ao contribuinte.” Deste ponto temos que as taxas presumem uma ação do estado, ao contrário do que pode-se observar nos impostos.

2.3.3. CONTRIBUIÇÕES

Em concordância com Fabretti (2017), que considera as contribuições como parte integrante das espécies tributárias e diz que, embora a Receita Federal tente fazer uma distinção entre tributos e contribuições, elas são previstas dentro da CF no Título VI, no capítulo I que traz disposições sobre o STN, além das mesmas atenderem ao princípio da legalidade, só podendo serem instituídas e cobradas a partir de leis, e respeitando também o princípio da irretroatividade, sendo sua cobrança possível apenas posteriormente a sanção da lei que a institui.

2.3.3.1. ESPECIAIS

As referidas contribuições especiais são previstas no Art. 149º e Art. 149º-A da CF, e são elas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de competência da União, e para o custeio do serviço de iluminação pública, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Para Mazza (2021), as contribuições especiais são divergentes das outras espécies tributárias por serem criadas especificamente para uma finalidade

delimitada. Também para Sabbag (2021), as contribuições podem ser vistas como tributos para financiamento de atividades típicas de intervenção Estatal, como nos campos sociais e econômicos, para cumprimento das determinações de políticas de governo.

Conforme Paulsen (2021), as contribuições especiais são cobradas para custear atividades que não são de ações gerais, nem tão pouco específicas e divisíveis, mas sim atividades voltadas a uma finalidade específica para um grupo restrito de indivíduos, desta maneira não poderiam ser custeadas por impostos nem sequer por taxas. Assim, as contribuições são dimensionadas por seus critérios de repartição, podendo, então, variar pela capacidade de suportar o ônus do contribuinte.

2.3.3.2. DE MELHORIA

O CTN, em seu Art. 81, define que “A contribuição de melhoria cobrada (...) é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”.

Conforme Mazza (2021, p. 88), “são tributos vinculados de competência comum, (...) cobrados quando a realização de uma obra pública causa acréscimo no valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente pela obra”

Desta maneira a contribuição de melhoria pode ser usada como instrumento para conferir credibilidade ao princípio da isonomia, visto que ao se cobrar a referida contribuição não se sobrecarrega toda a sociedade, dado que a obra se converte em um privilégio especial para algumas poucas pessoas. (COSTA, 2021)

A contribuição de melhoria, embora prevista e regulada pelo CTN, raramente é realizada alguma tentativa de cobrança deste tributo, uma vez que seus requisitos são complexos e burocráticos. (SABBAG, 2021)

2.3.3.3. COMPULSÓRIA

Previsto no Art. 148º da CF, o empréstimo compulsório pode ser instituído pela União em situações emergenciais, como mencionado em seu inciso I “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;” e em seu inciso II “no caso de investimento público de caráter urgente

e de relevante interesse nacional”. No caso deste tributo, a receita proveniente de sua arrecadação é vinculada exclusivamente à finalidade a qual foi instituída.

Embora o Empréstimo Compulsório tenha caráter emergencial, sua instituição deverá ter como base uma LC. A principal característica que dissocia este tributo dos demais é a promessa de ressarcimento dos valores pagos, em moeda corrente. (PAULSEN, 2021)

2.4. TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Para Pêgas (2017), embora não haja referência direta da legislação à tributação específica ao consumo, em boa parte das vezes quando ocorre uma tributação é retirado, parte do poder de compra do consumidor. Existem alguns impostos e contribuições que têm seu ônus repassado diretamente ao consumidor, pois compõem o preço final dos produtos, mercadorias e serviços, e estes são classificados, então, como tributos indiretos ou como se conhece tributos sobre o consumo.

Conforme Fabretti (2017), os tributos indiretos são aqueles que repercutem diretamente sobre o consumidor, sendo embutidos no preço de produtos ou serviços. O consumidor - último elo do processo, produção, circulação e consumo -, arca com todo ônus tributário, embora não faça o pagamento direto ao fisco, pois sua responsabilidade de recolhimento é repassada aos empresários.

2.5. ASPECTOS LEGAIS DO PIS E DA COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) foi criado no ano de 1970, com o intuito de integrar os trabalhadores no crescimento e desenvolvimento das organizações. Desde a sua criação sofreu diversas alterações, principalmente em sua finalidade a partir da CF/88 e nos seus aspectos legais, como a sua incidência e formas de cálculo e recolhimento. (PÊGAS, 2017)

Atualmente os recursos provenientes da arrecadação do PIS financiam o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam do PIS antes da promulgação da CF/88. (Art. 239º da CF/88, *caput* e § 3º)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída em 1991, com o intuito de, como seu próprio nome já diz, financiar a seguridade social e fazer valer o Art. 195º, Inciso I, Alínea b, da CF/88. Sua incidência e formas de cálculo também foram alteradas desde então. (PÊGAS, 2017)

2.5.1. CONTRIBUINTES

Para Sousa (2018, p. 13), o “Contribuinte é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária.”

O fato gerador da obrigação tributária pode ser entendido como a hipótese prevista na lei sobre a qual dará origem a responsabilidade do dever de pagar os tributos. (COSTA, 2021)

Desta maneira as leis 10833/2003 e 10637/2002, referentes aos tributos COFINS e PIS, respectivamente, destacam que seus contribuintes são as pessoas jurídicas que auferirem as receitas a que se refere o Art. 1º das referidas leis.

Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 279) entendem que os contribuintes destes tributos são as “empresas de direito privado, (..) empresas públicas, associações de economia mista e suas subsidiárias, entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e falência e instituições financeiras.”

Como pode-se observar, os contribuintes são aqueles que praticam a hipótese do fato gerador. Eles têm relação direta com a obrigação tributária, e neste caso é possível considerar que os contribuintes são todas as pessoas jurídicas e a ela equiparada, que não são tidas como isentas pela lei, que auferirem alguma das formas de receitas prevista nos Art. 1º das leis 10833/2003 e 10637/2002.

2.5.2. PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE

Consonante com Sousa (2018, p. 16) o princípio da não cumulatividade “determina que o tributo pago em operações ou prestações anteriores seja compensado quando da apuração do montante a ser recolhido.” Ou seja, o tributo que foi recolhido anteriormente pode ser aproveitado na operação atual, fazendo com que o tributo seja devido apenas sobre a diferença desta operação para a anterior.

O princípio da não cumulatividade pode ser entendido como uma técnica que visa impedir o pagamento excessivo de tributos, causados pelas sucessivas

operações em que um produto passa, e, desta maneira o valor do tributo não incidirá em cascata. Seu principal efeito é fazer com que a cadeia econômica incidente seja neutra, sendo que o número total de etapas do processo não interfere na carga tributária total. (PAULSEN, 2021)

A não cumulatividade é essencial em tributos plurifásicos (várias fases com incidência de tributação em um único produto/serviço), pois garante que os tributos não criem o efeito “bola de neve” e incidam sobre o valor deles próprios já embutidos no preço da mercadoria, evitando a oneração excessiva do produto/serviço. (MAZZA, 2021)

Para Padoveze, *et al.* (2017, p. 56), “a cumulatividade de um tributo caracteriza-se quando não há possibilidade de recuperação do mesmo tributo pago nas aquisições de insumos.” Já de acordo com Mazza (2021, p. 74) a cumulatividade pode ser observada nos tributos que “incidem sucessivamente sobre determinado item sem que haja um sistema de redução do efeito cascata”.

A cumulatividade por ser oposta a não cumulatividade, avultando os encargos incidentes, aumentando o custo de vida populacional, uma vez que onera os processos de comercialização e produção, eleva custos e reduz investimentos na área. (PAULSEN, 2018)

2.5.3. PIS/COFINS CUMULATIVOS

A apuração do PIS e COFINS pelo regime cumulativo é, de acordo com Pêgas (2017), aplicada às empresas que fazem recolhimento do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sob a forma do regime de tributação Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado.

Porém, fugindo a regra geral, Fabretti (2017) comenta que existirão casos em que a pessoa jurídica poderá se valer das duas formas de tributação: uma parte da atividade econômica sob regime cumulativo e outra parte sob regime não cumulativo.

2.5.3.1. BASE DE CÁLCULO

Para Crepaldi E Crepaldi (2019), no regime cumulativo a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação ou denominação contábil, sem a dedução de custos ou despesas.

Sendo assim, Sousa (2018) completa a ideia, considerando que a base de cálculo do regime cumulativo, engloba a receita bruta da empresa, porém, dela serão subtraídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e as devoluções de vendas.

2.5.3.2. ALÍQUOTAS

Segundo Pêgas (2017), a alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para que se obtenha o valor do tributo devido. Desta maneira a Lei 9715/98 estabelece em seu Art. 8º Inciso I que a alíquota para fins de cálculo do PIS será de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o faturamento. Já a Lei 9718/98, também em seu Art. 8º, determina que a alíquota para cálculo da COFINS será de 3% (três por cento)

2.5.4. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS

Diferente do regime cumulativo, as contribuições PIS e COFINS, com incidência não cumulativa, são aplicadas às pessoas jurídicas e a elas equiparadas que apuram o IR e CSLL com base no regime de tributação Lucro Real. (CREPALDI e CREPALDI, 2019)

Fabretti (2017) comenta que o PIS e COFINS se tornaram não cumulativos em virtude das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), porém esse sistema não abrangeu todos os regimes tributários. Como supracitado, o regime cumulativo ainda permanece vigente, cada um com suas especificações. Assim os contribuintes podem optar pelo regime mais vantajoso para si, conforme suas condições.

A principal diferença entre o regime de recolhimento de PIS e COFINS cumulativos para o não cumulativo está na maneira como é calculado o imposto devido, visto que no regime cumulativo não é permitido o aproveitamento de créditos do imposto, enquanto no regime não cumulativo os créditos obtidos nas compras realizadas pela empresa para revenda, utilização indispensável na prestação de serviços, energia elétrica consumida, dentre outras, podem ser aproveitados, reduzindo o total a pagar dos tributos. (SOUSA, 2018)

2.5.4.1. BASE DE CÁLCULO

As Leis 10637/02 e 10833/03 definem em seu Art. 1º *caput* que as contribuições PIS e COFINS, respectivamente, incidirão sobre a totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

As referidas Leis acima, também concluem em seu Art. 1º parágrafo 3º, que algumas determinadas receitas ou “deduções” não integrarão a base de cálculo do PIS e COFINS, como são os casos das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversões de provisões, receitas monofásicas ou sujeitas à alíquota zero, dentre outras.

Uma das principais diferenças entre os regimes cumulativo e não cumulativo é que, no regime cumulativo as devoluções de vendas são descontadas diretamente da base de cálculo do imposto devido, já no regime não cumulativo as devoluções geram um crédito a ser confrontado com o valor do imposto devido. E caso o crédito obtido em determinado mês for superior ao montante de débito, este poderá ser aproveitado em períodos de apuração subsequentes. (PAULSEN, 2021)

2.5.4.2. ALÍQUOTAS

Para fins de determinação dos valores devidos pelo contribuinte ou de seus créditos a serem compensados, a Lei 10637/02 define no Art. 2º que a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo apurada para definição do PIS será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Já a Lei 10833/03, também em seu Art. 2º, estabelece que para o cálculo da COFINS no regime não cumulativo será utilizada a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

2.6. ICMS E OS ASPECTOS LEGAIS

A CF/88 estabelece no Art. 155º Inciso II, que é de competência dos Estados e do Distrito Federal legislar sobre “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”, para tanto devendo atender as exigências previstas no § 2º do Art. 155º.

Por reivindicação da própria CF, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) será cobrado de forma não cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

2.6.1. CONTRIBUINTES

A LC 87/96 determina em seu Art. 4º que o contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operação sobre a qual sejam alvo da tributação do ICMS, mesmo que estas sejam iniciadas no exterior. Podendo ainda, como seu parágrafo único estabelece, ser contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial, realizem operações como importação de mercadorias independente de sua finalidade, adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados, dentre outras hipóteses por ela previstas.

2.6.2. CARACTERÍSTICAS DO ICMS

O ICMS tem como característica basilar a sua não cumulatividade já indicada na CF, mas esta não é sua única propriedade. A seletividade também pode ser aplicada ao ICMS e do mesmo modo está traçada na CF, ele se torna seletivo à medida que diferencia suas alíquotas com base na essencialidade das mercadorias e serviços, tendo a cesta básica uma alíquota menor, e produtos supérfluos ou nocivos uma alíquota elevada. (COSTA, 2021)

Este imposto também é plurifásico, pois incide nas várias fases da cadeia produtiva, até a sua comercialização final, sendo incluído no preço final pago pelo consumidor. Ademais, pode ser considerado um imposto proporcional pois o seu valor se eleva conforme sua base de cálculo aumenta. (FABRETTI, 2017)

2.6.3. INCIDÊNCIA DO ICMS

A LC 87/96 estabelece no Art. 2º as situações sobre as quais já a incidência do ICMS, dentre elas, pode-se citar a circulação de mercadorias incluindo alimentação e bebidas de bares e restaurantes, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de qualquer natureza, prestação de serviço de comunicação por qualquer meio, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não

compreendidos na competência tributária dos Municípios, ou quando a LC expressamente o sujeitar ao ICMS, bem como as importações dentre outros.

2.6.4. BASE DE CÁLCULO DO ICMS

A Lei Kandir delimita no Art. 13º a base de cálculo para o imposto, a qual define como sendo o valor da operação, para saída de mercadorias e o preço do serviço, quando se tratar de serviços de transporte, ou de comunicação. A lei também estabelece que integram a base de cálculo os valores correspondentes aos seguros, juros e demais importâncias pagas recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e os valores de frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. Ademais, não faz parte da base de cálculo do imposto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

2.6.5. ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS

Como os Estados e o Distrito Federal têm liberdade para legislar sobre o ICMS, existem várias alíquotas utilizadas dentro do estado, ou seja, as chamadas operações internas. As alíquotas geralmente variam de acordo com a essencialidade do produto ou serviço, porém existe uma alíquota geral, que é praticada na maior parte destes produtos e serviços no Estado. Atualmente 12 (doze) estados adotam comumente a alíquota de 17% (dezessete por cento) em suas operações internas, e os outros 15 (quinze) convencionaram a alíquota de 18% (dezoito por cento), que é o caso do estado de Minas Gerais. (SOUSA, 2018)

As alíquotas das operações que se realizam entre os Estados, operações interestaduais, pode ser de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme expresso em resumo por regiões brasileiras, na tabela abaixo.

Quadro 1 – Alíquotas interestaduais de ICMS

REGIÃO DE ORIGEM	REGIÃO DE DESTINO	ALÍQUOTA
Centro-Oeste; Nordeste; Norte; e Espírito Santo.	Qualquer Região do País	12%
Sudeste (exceto o Espírito Santo); e Sul.	Sudeste (exceto o Espírito Santo); e Sul.	12%
Sudeste (exceto o Espírito Santo); e Sul.	Centro-Oeste; Nordeste; Norte; e Espírito Santo.	7%

Fonte: Adaptado de SOUSA (2018)

Além das alíquotas já supracitadas, há a alíquota aplicada às operações de importação e, para sua circulação interestadual, independe de seu estado de origem ou destino, que é de 4% (quatro por cento).

2.7. HISTÓRICO DA INCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS

Desde a década de 90, transita nos tribunais a questão da inclusão do valor do ICMS destacado em nota nas bases de cálculo das contribuições PIS e COFINS. As súmulas, 68 de 1992 e 94 de 1994, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), indeferiram a proposta das empresas de excluir o ICMS da base do PIS e COFINS.

Tratando da parcela relativa ao ICMS incluída na base do PIS, a súmula 68 do STJ, atesta que é legal a inclusão do ICMS, visto que o ICMS integra o valor do faturamento e está destacado em nota apenas para se recolher o tributo ao estado.

A súmula 94 do STJ, que vem tratar da incidência do ICMS sobre a base da COFINS, na época chamada de Finsocial, que também instaurou como válida, se baseando no conceito de que o ICMS compõe parcelas que integram o custo dos produtos, participando da formação de preço, sendo assim integrando ao faturamento da empresa.

Ambas as súmulas foram canceladas em 2019, pelos Recursos Extraordinários (Res.) 1.624.297-RS, 1.629.001-SC e 1.638.772-SC, visto que se possuía um novo entendimento sobre os pontos debatidos pelas súmulas no passado.

2.8. JURISPRUDÊNCIA RELATIVA À DECISÃO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR

O Recurso Extraordinário (RE) Nº 574.706, que teve início em 2008, se arrastou até o ano de 2017, quando pôs fim a dúvida, dando ganho de causa às empresas que levassem a decisão à justiça, constando a exclusão do ICMS da base cálculo do PIS e COFINS, também comprovou a complexidade do tema, abrindo caminho para várias reflexões sobre o assunto.

Após o voto da Ministra do Supremo Tribunal Federal (STF) Cármen Lúcia, relatora do recurso, ficou estabelecido que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Entendendo-se assim que é de direito do contribuinte o ressarcimento dos valores pagos indevidamente a respeito do PIS e da COFINS, que foram pagos sobre a base do ICMS.

Sousa (2021) comenta que o maior interessado em declarar a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS é o Estado, analisando principalmente o risco da perda de arrecadação que resultaria, porém, não foi encontrada a fundamentação constitucional que resguarde essa incidência, tão logo não se estaria pensando no interesse da coletividade.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa classifica-se quanto ao seu objetivo como descritiva, pois, segundo Gil (2018), a pesquisa descritiva tem como alvo a exposição das principais características de um fenômeno ou de uma determinada população.

Quanto às técnicas de pesquisa, pode ser enquadrada como uma pesquisa bibliográfica, que de acordo com Lakatos e Marconi (2021, p. 75) “não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.” A pesquisa bibliográfica é realizada a partir de vários materiais já publicados, em diversos meios, fornecendo uma ampla gama de informações.

Referente a abordagem dos dados, esta pesquisa é classificada como qualitativa, visando explicar o fenômeno a partir de sua observação, Stake (2011, p. 21) comenta que a pesquisa qualitativa “se baseia principalmente na percepção e na compreensão humana.”

4. REVISÃO DE LITERATURA

O presente trabalho tomou por base artigos que foram publicados entre os anos de 2018 e 2021, visto que só em março de 2017 ocorreu o posicionamento do STF para as empresas que haviam entrado com processos para adquirir o direito da exclusão. Dentre os artigos encontrados relacionados ao tema apenas 5 foram selecionados para o estudo, os quais têm como metodologia o estudo de caso, onde apresentam comparações de resultados antes e após a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS nas formas de tributação das empresas estudadas. Eles analisaram os efeitos da exclusão do ICMS em diferentes ramos, e consideraram empresas dos regimes cumulativos e não cumulativos em diferentes setores de atuação. Todos os artigos analisados foram obtidos através da plataforma Google Acadêmico.

O trabalho teve preferência pelos estudos de caso devido às comparações realizadas nas pesquisas, ao dar ênfase aos resultados obtidos pelos pesquisadores é possível identificar e destacar os efeitos causados pela exclusão do ICMS das bases de cálculo de PIS e da COFINS. Nas buscas por estes estudos foram utilizadas as palavras chaves Exclusão, ICMS, PIS, COFINS e base de cálculo.

4.1. DISCUSSÃO DE RESULTADOS

O trabalho elaborado por Cunha (2018) é um estudo de caso realizado em uma empresa do ramo de supermercados, e que possui como objetivo investigar as implicações financeiras da retirada do valor referente ao ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS em uma empresa. O supermercado analisado possui uma vasta gama de produtos com tributação diretamente ligada ao ICMS, PIS e COFINS. Foram analisados 21 (vinte e um) produtos com maior saída na empresa, os resultados foram obtidos através de condições hipotéticas, logo as comparações apresentadas foram simuladas através de estudo de como seria realizada a tributação se o ICMS fosse excluído da base de cálculo do PIS e COFINS. Comparando as duas formas de apuração, o estudo verificou que existe economia no PIS e COFINS e que o percentual de redução dos tributos foi exatamente a alíquota do ICMS de cada produto, foi observado uma variação positiva em relação a margem de lucro dos produtos analisados.

Cunha (2018) conclui que a economia gerada para a empresa é um fator de extrema relevância para a competitividade da empresa no mercado, de acordo com os resultados obtidos foi constatado que há influência sobre o resultado da empresa e que, como na época ainda era necessário o pedido na justiça, conclui que é importante que o pedido de exclusão seja feito formalmente na justiça para se efetivar o direito a devida economia tributária.

A pesquisa realizada por Cardoso (2021) tem por objetivo analisar quais os impactos nas demonstrações financeiras das empresas distribuidoras de energia elétrica causados pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS e, conseqüente, reflexo para seus consumidores. Foi realizada uma análise documental de materiais públicos disponíveis nos sites dos órgãos competentes, comparando os efeitos nas demonstrações da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Foram selecionados para compor o estudo dados de 20 (vinte) empresas do ramo, que obtiveram as maiores receitas no ano de 2019. Também foram analisados os reajustes financeiros que poderiam ser percebidos pelos consumidores caso as empresas colocassem em prática o repasse do reajuste ao consumidor.

Cardoso (2021) destaca que das empresas analisadas apenas de 10 (dez) foi possível encontrar o status da ação no judiciário e que dessas 10 (dez) apenas 6 (seis) obtiveram o direito em compensar os créditos tributários da exclusão até a data do estudo. A análise apresenta impactos positivos nas demonstrações das empresas e para os consumidores, entretanto existe a redução da arrecadação para os cofres públicos.

O trabalho realizado por Yoshitake, *et al.* (2021) objetivou apurar o benefício financeiro com a modulação e definição final acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Nele foram analisadas 40 (quarenta) empresas, onde 20 (vinte) exercem atividade comercial e 20 (vinte) atividade industrial, todas tributadas pelo regime de tributação lucro presumido. A pesquisa baseou-se nas informações obtidas do efetivo recolhimento no ano de 2018 a título de PIS e COFINS e realizando a comparação com o que seria devido após a decisão do STF de excluir-se o ICMS das bases de cálculo do PIS e COFINS.

A pesquisa de Yoshitake, *et al.*, (2021) constatou que as empresas analisadas possuem uma diferença paga a maior pelos tributos de 15,30% para as empresas do comércio e de 23,28% para as indústrias. Logo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS é benéfica às empresas e que essas devem solicitar ao governo o

ressarcimento de seus valores pagos a maior, e darão continuidade a apuração já com a exclusão. Conclui-se que a nova forma das bases de cálculo do PIS e COFINS acarretará em uma redução de arrecadação dos cofres públicos. E realizou uma estimativa da restituição devida de março de 2017 a abril de 2021, chegou-se a um montante de R\$ 473.347,75 para empresas do comércio e R\$ 1.077.712,13 para as indústrias.

Mendonça (2021) elaborou um estudo de caso com o objetivo de verificar qual o impacto no resultado da empresa com a exclusão do montante do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. O estudo foi realizado em uma Bomboniere do estado de Pernambuco, enquadrada no regime de tributação lucro real, que passou a apurar os tributos com a exclusão do ICMS no final de 2019. Tomou-se como base para a pesquisa o ano de 2020 completo. Foi constatado uma redução na base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS de 15,50% com a exclusão do ICMS e uma redução de 67,43% nos valores a pagar para PIS e COFINS.

Em comparação dos resultados da empresa com e sem o ICMS na base das contribuições Mendonça (2021) apresentou a demonstração do resultado da empresa de duas formas e comparou o impacto causado sobre o resultado da empresa, foi constatado uma diferença positiva no lucro da empresa em 68,34%. Com isso concluiu que foi extremamente vantajoso a busca na justiça pela exclusão, onde mostrou um resultado muito favorável em economia tributária para a empresa.

Klein e Plastina (2018) realizaram uma pesquisa com o objetivo de avaliar o impacto financeiro decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo Lucro Presumido no município de Porto Alegre. Esta empresa comercializa uma diversidade de produtos voltados para presentes. O estudo foi baseado nos valores fornecidos pela empresa referente ao ano de 2017, onde foi feita a comparação entre os valores efetivamente pagos a título de PIS e COFINS e o que seria pago caso fosse excluído o ICMS de suas bases. Para a apuração dos valores e simulação foram utilizadas as declarações acessórias referente aos tributos que foram enviadas aos entes fiscalizadores.

Após a elaboração de uma tabela com o valor das contribuições mês a mês, Klein e Plastina (2018) verificaram que foram desembolsados R\$ 301.431,88 para PIS e COFINS com o valor do ICMS incluso em suas bases. Após a retirada do ICMS observou-se uma redução nas bases de cálculo, conseqüentemente foi constatada uma variação de 13,07% a menor nos valores a pagar de PIS e COFINS. Concluíram

que caso os tributos fossem apurados excluindo o ICMS de suas bases a empresa teria uma economia de R\$ 39.389,90 no período, o que corresponde a 0,48% de seu faturamento. Também ressaltaram que essa economia não seria vantajosa apenas para as empresas, mas também para os consumidores, dado que as empresas poderiam repassar essa economia ao valor dos produtos, estimulando assim comércio e o movimento da economia.

5. CONCLUSÃO

O STN é de extrema complexidade, interligando as várias esferas do poder público através de normas e legislações, visando a correta arrecadação desses tributos e a não oneração do contribuinte em excesso. Muitas vezes tamanha complexidade acaba gerando interpretações distintas, com discussões que se arrastam por anos, como é o caso da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

O trabalho teve como objetivo geral de analisar quais os impactos da repercussão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, na apuração de empresa dos regimes cumulativo e não cumulativo, após a decisão do STF e seus reflexos jurídicos, tributários e financeiros. Teve como objetivos específicos descrever o sistema tributário nacional, base legal do ICMS, PIS e COFINS, e suas incidências, verificar e analisar a constitucionalidade da cobrança do crédito tributário, na apuração prática da exclusão, bem como, avaliar e analisar os possíveis efeitos gerados pela definição da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS por meio de revisão de literatura.

Em atenção em responder os objetivos específicos, destacou-se que em todos os casos analisados foi constatado uma economia tributária para a empresa e uma variação positiva em seu resultado final independente de seu regime de tributação, forma de apuração e ramo de atividade. Estes resultados, favorecem não só a empresa como também os consumidores, pois por se tratar de um tributo sobre o consumo o consumidor é diretamente afetado, e pode-se repassar a redução dos tributos ao preço final dos produtos/serviços, gerando também economia ao consumidor final e conseqüentemente incentivando a rotatividade economia.

O RE N° 574.706 tramita no supremo desde de 2008, uma decisão para aqueles que tinham entrado com o processo contra a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS só foi proferida em 2017, e sua extensão às demais entidades alcançada em 2021. Desta maneira, ao proferir a sentença, o STF declarou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Também foi percebido que haverá um déficit de arrecadação dos cofres públicos, além de restituir os valores pagos a maior pelas organizações desde de

março de 2017. Sendo assim, estes terão que reorganizar-se para suprir as receitas que antes eram provenientes do PIS e da COFINS.

Para que se possa aperfeiçoar e ampliar os conhecimentos na área tributária é sugerido que para futuras pesquisas seja analisado os efeitos em relação a quantidade de declarações, os valores confessados e os impactos efetivamente gerados nos cofres públicos. É recomendado também, realizar uma análise dos efeitos econômicos através da comparação entre a apuração pelo regime cumulativo e não cumulativo em uma organização.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 5172, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 14 ago. 2021.
- BRASIL. **Constituição Federal**, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 ago. 2021.
- BRASIL. **Lei Kandir**, 87, 13 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 26 ago. 2021.
- CARDOSO, P. L. C. **Impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS nas demonstrações financeiras das empresas distribuidoras de energia elétrica**. Florianópolis: Universidade Federal De Santa Catarina, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/220530/PGCG0002-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 dez. 2021.
- COSTA, R. H. **Curso De Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** -. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- CREPALDI, S.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade fiscal e tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CUNHA, A. E. D. **O impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS em uma empresa do ramo de supermercado**. Uberlândia: Universidade Federal de Uberlândia, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufu.br/handle/123456789/21706>>. Acesso em: 20 dez. 2021.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- IBPT. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos**, Curitiba, 19 maio 2021. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-dias-trabalhados-2021/>>. Acesso em: 29 jul. 2021.
- KLEIN, F. P.; PLASTINA, E. **O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo lucro presumido no município de Porto Alegre**. PORTO ALEGRE: UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, 2018. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/187527>>. Acesso em: 26 nov. 2021.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. D. A. **Técnicas de Pesquisa**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- MAZZA, A. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- MENDONÇA, A. K. G. D. **Impactos tributários ocasionados pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e a sua repercussão no resultado da empresa: estudo de caso com empresa do ramo de bomboniere, situada em Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco**. Revista Eletrônica Estácio Recife, Recife, v. 7, n. 1, Setembro 2021. Disponível em: <<https://reer.emnuvens.com.br/reer/article/view/557/254>>. Acesso em: 13 dez. 2021.
- OLIVEIRA, G. P. D. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PADOVEZE, C. L. et al. **Contabilidade e gestão tributária: teoria, prática e ensino**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2017.

PAULSEN, L. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. Rio de Janeiro: ATLAS LTDA, 2017.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência, 2020**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2021.

SABBAG, E. **Direito Tributário Essencial**. 8. ed. RIO DE JANEIRO: Forense, 2021.

SOUSA, E. P. D. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais**. 1. ed. São Paulo: Atlas Ltda, 2018.

SOUSA, M. S. D. **Um panorama a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS**. Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC GOIÁS), Goiânia, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/1399/1/Milena%20Sousa%20Silva%20-%20Artigo%20-.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2021.

STAKE, R. E. **Pesquisa Qualitativa: estudando como as coisas funcionam**. Tradução de Nilda Jacks. Porto Alegre: Penso, 2011.

YOSHITAKE, A. Y. et al. **A economia tributária proporcionada pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS E COFINS das empresas tributadas pelo lucro presumido**. REDECA, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 98-109, Jan-Jun 2021. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/54709>>. Acesso em: 18 dez. 2021.