

OS IMPACTOS DO JULGAMENTO DO TEMA 69 PELO STF COM A INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE FATURAMENTO E RECEITA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

THE IMPACTS OF THE JUDGMENT ON TOPIC 69 BY THE STF ON THE INTERPRETATION OF THE CONCEPT OF BILLING AND REVENUE FOR TAXATION PURPOSES

Leticia Nascimento Bueno¹, Peter Emanuel Pinto²

¹ Acadêmica do 10º período do curso de Bacharelado em Direito das Faculdades Integradas dos Campos Gerais – CESCAGE

²Professor Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Civil do curso de Bacharelado em Direito das Faculdades Integradas dos Campos - CESCAGE

Resumo: O presente estudo apresenta como problemática os impactos do julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal, especialmente no que tange à interpretação do conceito de faturamento e receita para fins de tributação. Tem como objetivo geral analisar a relevância dessa decisão no contexto jurídico-tributário brasileiro, investigando suas repercussões na redução da carga tributária para as empresas, na formação de precedentes e no preenchimento de lacunas interpretativas na legislação tributária. Como técnica de pesquisa destaca-se a explicativa e qualitativa, com abordagem pelo método indutivo, fundamentada em fontes primárias, como jurisprudência e legislação, e secundárias, como doutrinas e artigos acadêmicos. No primeiro tópico, apresenta os fundamentos teóricos e conceituais relativos aos tributos, ao ICMS, ao PIS e à COFINS. No segundo, analisa o julgamento do Tema 69, explorando os argumentos apresentados e a decisão do STF. No último e terceiro, analisa os impactos do julgamento, apresentando a hipótese de redução da carga tributária, preenchimento de lacuna interpretativa e a formação de precedente para teses tributárias derivadas.

Palavras-chave: Impactos. Tema 69. Interpretação. Tributação.

Abstract: The present study presents the impacts of the judgment on Theme 69 by the Federal Supreme Court as problematic, especially with regard to the interpretation of the concept of billing and revenue for taxation purposes. Its general objective is to analyze the relevance of this decision in the Brazilian legal-tax context, investigating its repercussions in reducing the tax burden for companies, in the formation of precedents and in filling interpretative gaps in tax legislation. As a research technique, explanatory and qualitative stand out, with an approach using the inductive method, based on primary sources, such as jurisprudence and legislation, and secondary sources, such as doctrines and academic articles. In the first topic, it presents the theoretical and conceptual foundations relating to taxes, ICMS, PIS and COFINS. In the second, it analyzes the judgment on Theme 69, exploring the arguments presented and the STF decision. In the last and third, it analyzes the impacts of the judgment, presenting the hypothesis of reducing the tax burden, filling an interpretative gap and the formation of a precedent for derived tax theses.

Keywords: Impacts. Topic 69. Interpretation. Taxation.

Contato: leticia.bueno9930@aluno.cescage.edu.br; peter.pinto@cescage.edu.br

Sumário: Introdução; 1. Fundamentos conceituais; 1.1 Tributo; 1.2 Imposto; 1.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS); 1.3 Contribuições; 1.3.1 PIS E COFINS; 2.

Apresentação do Julgamento do Tema 69 pelo STF; 3. Impactos do julgamento do Tema 69 pelo STF; 3.1 Preenchimento da Lacuna Interpretativa e a Garantia de Maior Segurança Jurídica; 3.2 Redução da Carga Tributária; 3.3 Formação de Precedentes - Teses filhotes; Considerações finais; Referências.

Introdução

Segundo dados coletados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e divulgados pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), o Brasil ocupa a segunda posição na América Latina no lugar do país com maior carga tributária, estando atrás apenas da Argentina. Nesse contexto, os valores referentes aos tributos pagos anualmente representam cerca de 36,3% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, o que sugere o quanto o sistema tributário do Brasil é altamente oneroso.

Com efeito, muitas vezes os contribuintes se encontram em situações de incerteza e desafios interpretativos, pois, representados como o “elo mais fraco” da relação tributária, estes se veem incapazes de discernir ou aplicar corretamente as disposições legais, especialmente em casos em que lacunas e omissões conceituais na legislação favorecem múltiplas interpretações, resultando em insegurança jurídica.

Diante de um cenário similar, surgiu a polêmica controvérsia referente à constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Representada pelo Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, essa discussão foi tema de Repercussão Geral, julgada em 15 de março de 2017, e teve seu trânsito em julgado em 9 de setembro de 2021 (STF, 2017).

Com um placar de decisão de 6 votos a 4, o STF decidiu que o ICMS não integra o faturamento ou receita dos contribuintes e, portanto, deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS (STF, 2017). Segundo o entendimento firmado pela Suprema Corte, fundamentando-se no artigo 195, I, b, da Constituição Federal, uma vez que o valor arrecadado a título de ICMS é repassado integralmente ao fisco estadual, este não incorpora ao patrimônio do contribuinte.

Diante do exposto, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: que impactos podemos delimitar do julgamento do Tema 69 pelo STF na interpretação do conceito de faturamento e receita para fins de tributação?

A importância da presente pesquisa reside na compreensão mais ampla dos impactos da decisão no julgamento do Tema 69 para a segurança jurídica e para as práticas empresariais,

tendo o potencial de fomentar futuras discussões no campo tributário. Além disso, justifica-se o presente estudo pela importância do marco interpretativo estabelecido, considerando-o com um papel importante na formação de precedentes, visto que pode influenciar em outras discussões e contribuir para o aprimoramento do sistema jurídico e tributário brasileiro.

Para orientar a análise, foram estabelecidas as seguintes hipóteses: (H1) a decisão do Tema 69 pelo STF preencheu uma lacuna interpretativa da legislação tributária, proporcionando maior segurança jurídica aos contribuintes; (H2) a decisão implica uma redução da carga tributária dos contribuintes; e (H3) a decisão criou um precedente relevante para outras discussões e teses tributárias. A técnica de pesquisa utilizada é explicativa e qualitativa, baseando-se no método indutivo, considerando a coleta de análises de dados secundários em jurisprudências, doutrinas e baseadas em estudos de caso publicados em revistas científicas.

Ao final, este trabalho tem como objetivo geral analisar os impactos do julgamento do Tema 69 pelo STF na interpretação do conceito de faturamento e receita para fins de tributação, com os objetivos específicos de: a) relatar os fundamentos teóricos e conceituais relacionados à interpretação e aplicação das leis tributárias no contexto jurídico brasileiro; b) apresentar o caso do Tema 69 do STF, incluindo a data do julgamento, os argumentos apresentados pelas partes envolvidas e a decisão final proferida pelo tribunal; e, c) analisar os impactos da decisão final desse julgamento nas práticas fiscais e tributárias das empresas e dos contribuintes brasileiros.

1. Fundamentos conceituais

Diante do contexto apresentado, este capítulo visa estabelecer os conceitos fundamentais necessários para a compreensão do julgamento do Tema 69 pelo STF e seus impactos, com foco nas definições de tributo e das espécies pertinentes ao tema. Esses conceitos serão explicitados para oferecer uma base teórica clara sobre a natureza jurídica dos tributos e as especificidades de impostos e contribuições, que são centrais para os resultados que serão apresentados neste artigo.

1.1 Tributo: o “coração” do sistema tributário

Inicialmente, o conceito de tributo é definido pelo Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 3º como "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se

pode exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (Brasil, 1966).

Tributo é uma obrigação que surge com a realização da hipótese de incidência prevista em lei, sendo compulsório e baseado em uma relação jurídica na qual o fisco, sujeito ativo, pode exigir uma prestação em dinheiro do sujeito passivo, contribuinte (Costa, 2011).

Ainda sobre o artigo 3º do CTN, destaca-se que o tributo depende da ocorrência de um ato lícito, sendo que situações como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos são suficientes para o surgimento da obrigação tributária (Oliveira, 2013). No entanto, o descumprimento da lei ou de norma específica não está incluído no conceito de tributo, e, portanto, o pagamento de multas e penalidades pecuniárias não é considerado tributo (Oliveira, 2006).

Fabretti (2009) salienta que a exigência de tributo está sujeita ao princípio da legalidade, ou seja, deve haver previsão legal para a cobrança do tributo, a qual deve ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A lei estabelece a forma de cobrança do tributo, e a autoridade fiscal não possui liberdade para determinar a cobrança do mesmo (Oliveira, 2006).

Já em relação à natureza jurídica específica do tributo, o Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) dispõe, em seu art. 4º, que “é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”. Desse modo, referente à inteligência da disposição legal retro, Costa (2011) comenta que a hipótese de incidência é o fator determinante para estabelecer a natureza jurídica de cada espécie tributária, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (Pêgas, 2011).

Assim, fica evidenciada a base jurídica e conceitual que define o tributo e seus desdobramentos, cuja aplicação se relaciona diretamente com os fundamentos que caracterizam as distintas espécies tributárias.

A partir desse entendimento inicial, o estudo passará a abordar com mais especificidade o conceito de impostos, com destaque ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e das contribuições, PIS e COFINS, elementos centrais do tema deste trabalho e fundamentais para a análise do julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal.

1.2 Impostos

Os impostos são tributos que não possuem qualquer vinculação direta, ou seja, não estão ligados a nenhuma contraprestação específica do Estado em relação ao sujeito passivo (Fabretti, 2009). Nas palavras de Alexandrino (2009), embora a Constituição Federal não forneça uma definição específica de imposto, ele é definido apenas por exclusão no Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), conforme estabelecido em seu artigo 16: “imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Para Carvalho (2010, p. 68), o imposto pode ser definido como "um tributo que tem como hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público". Sendo assim, imposto é um tributo não vinculado à atividade do Estado, mas relacionado à alguma atividade, vida e patrimônio do particular (SABBAG, 2010). Estes, em sua maioria, devem apresentar caráter pessoal e serem estipulados conforme a capacidade econômica do contribuinte, conforme disposições do art. 145, §1º da CRFB/1988¹, sujeito mais “fraco” da relação tributária, respeitando seus direitos individuais, patrimônio, rendimentos e suas atividades econômicas (Brasil, 1988).

Conforme estabelecido nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal (Brasil, 1988), compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos. Nesse sentido, Carvalho (2010, p. 42) explica que a competência para tal instituição é privativa, isso significa que o legislador indicou a cada ente político quais impostos poderiam ser instituídos, repartindo essa competência nos moldes de cada matéria que deve integrar as hipóteses normativas previstas.

Após o estabelecimento dos conceitos fundamentais de impostos, a seguir, será explanado sobre o ICMS, imposto central do presente estudo e que possui papel relevante na decisão do Tema 69.

1.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS)

¹ § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dentro da categoria dos impostos, o ICMS se destaca como um tributo essencial para a economia e um ponto central nas disputas tributárias, sendo um dos objetos de análise no julgamento do Tema 69 pelo STF. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), sucedâneo do antigo Imposto de Vendas e Consignação (ICV), foi incluído pela reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional n. 18/65.

A competência para a instituição do ICMS é concedida aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 155, II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988); mas em circunstâncias excepcionais, a União também pode estabelecer tal medida em casos de iminência ou de guerra externa (Vasconcellos, 2014).

Pelo entendimento de Machado (2006), o ICMS tem principalmente uma função fiscal, mas também pode ser aplicado com propósitos extrafiscais, como a possibilidade de ser seletivo com base na essencialidade dos bens e serviços. No entanto, essa abordagem é desaconselhável, já que a diferenciação pode incentivar práticas fraudulentas.

Sendo assim, a Constituição estabelece claramente quem são os contribuintes do imposto, sendo eles: as pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e prestadores de serviço de comunicação (Melo, 2000).

No que tange à incidência do ICMS apresentada por Carrazza (2006), ele alude que essa se traduz como “a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”. Ainda, nas palavras de Oliveira (2006), normalmente, a base de cálculo do ICMS é formada pelo montante da operação envolvendo as mercadorias, acrescido dos valores referentes a seguros e fretes suportados pelo comprador, e deduzidos os descontos concedidos de forma incondicional.

Paulsen e Melo (2008) afirmam que a base de cálculo consiste no valor da transação comercial ou no preço dos serviços prestados, como nos casos de transporte intermunicipal e interestadual, bem como nos serviços de comunicação. Além disso, eles destacam que não há tributação sobre serviços que são prestados de forma gratuita.

Pelo entendimento doutrinário, pode-se extrair diversas bases econômicas, sendo elas: (i) imposto sobre circulação de mercadorias; (ii) operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (iii)

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iv) prestações de serviços de comunicação; (v) importação de serviços (Paulsen, 2008).

A base de cálculo do imposto pode variar conforme a operação realizada, mas corresponde (respectivamente ao parágrafo anterior): (i) ao valor da operação no caso de circulação de mercadorias; (ii), (iii) e (iv) ao preço dos serviços para as prestações de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação; e (v) no caso de importação, considera o valor aduaneiro somado aos tributos incidentes, como o imposto de importação, o IPI, IOF e outros tributos e despesas de natureza aduaneira (Paulsen, 2008).

Ainda, colhe-se da doutrina de Roque Antonio Carraza (2020) que a base de cálculo do ICMS “deve ser necessariamente uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte intermunicipal, ou, ainda, da prestação do serviço de comunicação”.

Já no que se refere às alíquotas a serem aplicadas, estas são diferenciadas em internas, definidas pelos Estados; e interestaduais, que variam de acordo com a região em que a operação está sendo realizada (Sabbag, 2010).

Isto posto, além de todos os princípios constitucionais que regem as relações tributárias para cobrança de ICMS, tem-se dois importantes a serem destacados: a não cumulatividade e a seletividade. Por definição expressa da Constituição Federal (Brasil, 1988) em seu art. 155, § 2º, inc. I, o ICMS não poderá ser cumulativo.

Em consonância com o previsto, a Lei Complementar n. 87/1996 alterou a regra da não cumulatividade, permitindo a utilização de créditos referentes às aquisições de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do adquirente (Machado, 2006).

Seguindo esta perspectiva, Paulsen e Melo (2008) explicam que o princípio da não cumulatividade possibilita a compensação do valor devido em cada transação envolvendo a circulação de mercadorias com o montante incidente em operações anteriores, evitando a tributação em cascata e garantindo a equidade na arrecadação do imposto.

Por outro lado, o princípio da seletividade, é amplamente adotado para ajustar as alíquotas do ICMS de acordo com a essencialidade dos bens e serviços. Produtos essenciais, como alimentos e medicamentos, são frequentemente tributados com alíquotas reduzidas, enquanto bens considerados supérfluos ou de luxo são tributados a alíquotas mais altas. Isso visa tornar a carga tributária mais justa, desonerando os itens de primeira necessidade e onerando mais os produtos menos essenciais.

Por sua vez, Schoueri (2020) explana o regime de substituição tributária, destacando não apenas sua conveniência em termos de administração tributária, mas também seu propósito de combater a evasão fiscal e fomentar a competição justa, *in verbis*:

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro exemplo de norma tributária como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, sendo autorizado concluir que a busca da livre concorrência servirá de justificativa para a formulação da norma tributária. Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime de substituição tributária foi justamente o de promover a livre concorrência. Tanto é verdade que antes do surgimento dessa sistemática alguns setores chegaram a clamar por sua introdução no sistema tributário brasileiro, haja vista que a sonegação estava tornando inviável a continuidade de determinadas atividades econômicas por aqueles que pagavam todos os tributos devidos.

À vista disso, considera-se que a livre iniciativa e a livre concorrência são fundamentais para a ordem econômica, mesmo que não se classifiquem como sua finalidade principal. Sobre isso, Schoueri (2020) argumenta que, enquanto a livre iniciativa é um pressuposto baseado no trabalho humano, a ordem econômica não existe exclusivamente para garantir esses princípios, mas sim para garantir a existência digna de todos os indivíduos.

Com essa análise do ICMS, os próximos capítulos irão se aproximar do entendimento sobre as contribuições, em especial o PIS e a COFINS, cujas bases de cálculo foram diretamente afetadas pelo julgamento do Tema 69.

1.3 Contribuições

Conforme Amaro (2004), o art. 149 da CRFB/88 categoriza como contribuições as seguintes figuras, todas de competência da União: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. No entanto, apesar de se tratar de competência privativa por regra, a fim de custear seus sistemas previdenciários, os demais entes federativos também podem efetuar a cobrança de seus servidores internos (Oliveira, 2013).

Essas contribuições são tributos destinados ao financiamento dos Sistemas Oficiais de Previdência e Assistência Social (Oliveira, 2013), bem como, se trata de contribuições com destinação certa, sendo vinculados para o fim de financiar a atuação do Estado no setor da ordem social (Amaro, 2004). A seguir, serão especificadas as contribuições da PIS e COFINS.

1.3.1 PIS E COFINS

Enfim, estão as contribuições da PIS e COFINS, elementos centrais para o estudo do Tema 69, uma vez que o julgamento pelo STF envolve diretamente a exclusão do ICMS da

base de cálculo dessas contribuições. Estas possuem previsão no art. 195, I, b da CRFB/88 (BRASIL, 1988):

Art. 195. 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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento;

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) possuem um papel importante de representatividade para a obtenção de recursos a fim de financiar as políticas públicas, bem como, os programas sociais no país.

Com previsão de regulamentação na Constituição Federal, essas contribuições desempenham um papel fundamental na arrecadação de recursos para a seguridade social, contribuindo para garantir direitos fundamentais à saúde, previdência e assistência social.

Atualmente, possuem aplicação com base na Lei Complementar LC 07/1970 (PIS), LC 08/1971 (PASEP) e LC 70/1991 (COFINS) e estão sujeitas a diferentes regimes de tributação: cumulativo e não cumulativo. Naquele, é aplicável às empresas tributadas pelo Lucro Presumido, onde o cálculo é feito sobre o faturamento mensal, sem direito ao aproveitamento de créditos sobre os insumos adquiridos. Já neste, é adotado pelas empresas que optam pelo Lucro Real, onde é permitida a dedução dos créditos referentes às aquisições de bens e serviços diretamente relacionados à atividade produtiva, o que torna a base de cálculo mais vantajosa para determinados setores.

Apesar de se tratar de contribuições com destinações diferentes, em ambas as situações irão ter incidência sobre o faturamento. Nesse primeiro contexto, pode-se entender por faturamento a receita total incluindo todas as demais receitas independentemente de classificação contábil (Fabretti, 2009).

Com as explanações de Ávila e Porto (2005) sobre quem são os contribuintes da COFINS, entende-se por aqueles previstos no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 e legislações posteriores, sendo: pessoas jurídicas de direito privado; e equiparadas. Neste último caso, tem-se a equiparação pelo regulamento do imposto de renda, que obtenham receita por meio de mercadorias ou serviços (art. 2º da LC nº 70/91). Ainda, pela inteligência do art. 2º da

Lei 9.718/98, são contribuintes do PIS/Pasep todas as empresas com fins lucrativos (Brasil, 1998).

Outrossim, no que tange ao fato gerador das contribuições do PIS e da COFINS este é definido pelo total das receitas auferidas pela entidade, isto é, o faturamento mensal, independente de denominação ou classificação contábil (Fabretti, 2009). Com isso, sua base de cálculo pode ser caracterizada pelo total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, isto é, seu faturamento (Pinto, 2014).

Dessa forma, conclui-se a explanação dos conceitos tributários fundamentais, e, com isso, avança-se para a apresentação particularizada do julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal, que será o foco do próximo capítulo.

2. Apresentação do Julgamento do Tema 69 pelo STF

O julgamento do Tema 69 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) representou uma mudança significativa no entendimento sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, especialmente no que se refere à exclusão do ICMS. A seguir, será apresentado o histórico da controvérsia, os principais argumentos das partes envolvidas e a interpretação do STF sobre o conceito de faturamento e receita para fins tributários.

A discussão que permeia o tema central do referido julgamento, frequentemente conhecido como a “tese do século”, se estendeu por mais de duas décadas no Supremo Tribunal Federal (STF), tendo sido iniciada em 1999 com uma ação judicial.

A controvérsia teve início quando o Recurso Extraordinário (RE) nº 240.785 foi interposto, buscando a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse recurso, como instrumento utilizado para impugnar decisões judiciais que contrariam a Constituição Federal, visava uniformizar a interpretação das normas constitucionais.

No entanto, só em 2006, após um longo período de suspensão devido a pedido de vista, que o plenário do STF retomou o julgamento do caso. Apesar disso, a análise definitiva foi postergada pela apresentação da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 18, ajuizada pela Advocacia-Geral da União em 2007. Essa ação buscava o reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dos tributos em questão, além de suspender todos os processos judiciais similares em tramitação.

Felizmente o cenário mudou em 2008, quando o STF determinou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 sob a sistemática da repercussão geral, um mecanismo que confere caráter vinculativo às decisões do Supremo em casos de relevância social, econômica, política ou jurídica. Essa sistemática foi implementada em 2007 com o objetivo de uniformizar o entendimento das instâncias inferiores em casos semelhantes.

Assim, após anos de debates, a discussão finalmente evoluiu para o enfrentamento da controvérsia. No referido recurso, interposto pela empresa IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA, com origem no TRF-4ª Região, a parte contribuinte argumentou que a inclusão do imposto estadual violava a Constituição Federal, especificamente o artigo 195, I, b da CRFB/88: Com base nisso, sustentou que o ICMS, por não integrar o patrimônio do contribuinte e representar um ingresso destinado ao ente federado, não poderia ser considerado faturamento ou receita bruta. Logo, sua inclusão como base de cálculo das contribuições sociais extrapolava os limites constitucionais e feria a vedação à bitributação e ao confisco tributário.

A União, por sua vez, defendeu que o ICMS integraria o conceito de receita bruta, previsto no artigo 195 da Constituição, e, por consequência, poderia ser utilizado como base de cálculo do PIS e da COFINS. Argumentou ainda que a exclusão do ICMS representaria um prejuízo expressivo à arrecadação tributária e enfraqueceria a estrutura de financiamento da seguridade social.

Em face disso, na apreciação do caso, os votos vencedores pautaram-se em três premissas principais: (i) o conceito constitucional de faturamento e receita não abarca valores que não integram o patrimônio do contribuinte; (ii) a inclusão do ICMS viola os princípios da isonomia e da capacidade contributiva; e (iii) a ampliação da base de cálculo das contribuições sociais sem previsão constitucional afronta o artigo 154, I, da Constituição Federal.

O voto da Ministra Cármen Lúcia, citando o Ministro Sepúlveda Pertence no RE 170.555, destacou que o STF não igualou os conceitos de faturamento e receita bruta, mas, sim, reinterpreto o conceito infraconstitucional de receita bruta à luz da Constituição. Dessa forma, o Tribunal estabeleceu que o faturamento deve ser compreendido como o resultado da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, excluindo tributos que não se integram ao patrimônio da empresa. Destaca-se o trecho do citado no voto:

[...] A leitura deste longo precedente pode levar à interpretação de que o Supremo Tribunal Federal igualou o conceito de 'faturamento' ao conceito de 'receita bruta'. Não o fez, porém. O que ocorreu foi algo diverso: para manter a constitucionalidade

da norma, o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que a expressão legal ‘receita bruta’ só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição (Brasil, 2017, p. 16, grifos acrescidos).

Esse entendimento encontra respaldo no art. 187 da Lei nº 6.404/1976 (Brasil, 1976), que categoriza as receitas de forma mais ampla, definindo o faturamento como uma parcela da receita bruta, e não sua totalidade.

No mesmo sentido, o voto do Ministro Luiz Fux reforçou que, ao interpretar o conceito de faturamento, deve-se observar a legislação comercial, que exclui impostos da definição. Ele ainda ressaltou a necessidade de uma exegese conforme o art. 195 da Constituição, para evitar interpretações que ampliem a base de cálculo das contribuições além do permitido pela norma constitucional. Destaca-se:

[...]Aliás, toda a teoria geral do Direito Penal sempre foi aplicada à teoria do Direito Tributário: não há crime sem lei anterior que o defina; não há tributo sem lei anterior que o defina. Então, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando essa exclusão da base de cálculo. Então, essa primeira premissa realmente me conduz a uma exegese do artigo 195, inciso I, no que concerne à expressão “faturamento”. Onde é que vou buscar essa expressão “faturamento”? Eu vou buscá-la no Direito que regula o faturamento das empresas, que é o Direito Comercial, que, ao regular o faturamento das empresas, menciona - como Vossa Excelência citou no seu voto fazendo remissão ao Ministro Cezar Peluso - o artigo da Lei no 6.404, a Lei das Sociedades Anônimas, que prevê a exclusão de impostos para se entrever faturamento. (...) (Brasil, 2017, p. 180, grifos acrescidos).

Assim, a inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS foi considerada inconstitucional, seguindo o entendimento de que a legislação tributária não poderia alterar conceitos de direito privado utilizados na delimitação de competências tributárias, assim como está estabelecido no art. 110 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966):

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por fim, o alargamento indevido do conceito de faturamento para incluir o ICMS foi entendido como um desrespeito aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Neste sentido, é válido ressaltar que a capacidade contributiva relaciona-se diretamente à riqueza efetiva do contribuinte, e por isso a inclusão do ICMS resultaria na tributação de valores que não constituam receita efetiva das empresas, mas, sim, ingresso destinado ao Estado. Também, que a criação de uma base de cálculo para custeio da seguridade social sem a observância dos limites constitucionais, configura bitributação.

Com efeito, em 15 de março de 2017, o plenário do STF, ao analisar o referido recurso, fixou a tese de que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". A decisão, publicada em acórdão no mesmo ano, destacou que o valor arrecadado a título de ICMS possuía caráter transitório e não integrava o patrimônio do contribuinte, já que era repassado ao fisco estadual (STF, 2017).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou embargos de declaração contra essa decisão, apontando contradições quanto à aplicação da tese, em especial sobre qual valor do ICMS seria excluído — o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido. Além disso, solicitou a modulação dos efeitos da decisão, argumentando que a retroatividade poderia causar impactos financeiros significativos ao erário público, devido ao montante expressivo de restituições que poderiam ser exigidas pelos contribuintes.

Finalmente, em 2021, o STF decidiu pela modulação dos efeitos da decisão, limitando a aplicação retroativa apenas aos contribuintes que já tivessem ajuizado ações antes do julgamento. Tal modulação buscou evitar impactos financeiros significativos sobre a União, mas gerou novos litígios, especialmente em casos em que decisões favoráveis aos contribuintes já haviam transitado em julgado. Esses conflitos trouxeram à tona a questão da segurança jurídica e o equilíbrio entre a proteção da coisa julgada e os interesses econômicos do Estado.

Não somente isso, mas a União também, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ingressou com ações rescisórias para revisar decisões judiciais definitivas. O STF tem enfrentado o desafio de resolver essas demandas, considerando a estabilidade da coisa julgada e os limites da modulação. Tudo denota que essa controvérsia reflete o impacto estrutural do Tema 69, não apenas no âmbito jurídico, mas também em práticas fiscais e na arrecadação tributária.

Dessa forma, a decisão do STF no RE 574.706 não apenas esclareceu a definição de faturamento e receita, mas também reforçou o respeito à hierarquia das normas e à interpretação sistemática da Constituição como um todo. Além disso, abriu espaço também para novas discussões no campo jurídico, incluindo a formação de novas teses tributárias. Aspectos esses que serão explorados no próximo tópico, que abordará os impactos do julgamento do Tema 69 pelo STF.

3. Impactos do julgamento do Tema 69 pelo STF

Sugere-se que a decisão não só solucionou uma controvérsia jurídica de longa data, mas também teve impactos profundos sobre o sistema tributário brasileiro, afetando diretamente a arrecadação, a segurança jurídica dos contribuintes e outras futuras discussões no campo tributário. Este capítulo analisa tais hipóteses, com enfoque no preenchimento de uma lacuna interpretativa, a redução da carga tributária e a formação de precedentes para novas teses tributárias.

3.1 Preenchimento da Lacuna Interpretativa e a Garantia de Maior Segurança Jurídica

O julgamento do Tema 69 pelo STF representou marco para a segurança jurídica no Brasil, haja vista a solução de uma controvérsia que há décadas gerava instabilidade no sistema tributário. Antes dessa decisão, a falta de consenso sobre o conceito de faturamento e receita permitia interpretações conflitantes por parte do Fisco e dos contribuintes, o que resultava em autuações fiscais irregulares, litigiosidade excessiva entre a Administração Pública e os contribuintes e carga tributária incoerente para as empresas.

Até o estabelecimento desse marco interpretativo, sabia-se que a Constituição Federal definia "faturamento" como base de cálculo do PIS e da COFINS, mas o conceito carecia de uma explicação clara. Com isso, anteriormente a Fazenda Nacional interpretava de forma expansiva, incluindo o ICMS na base de cálculo desses tributos, o que resultava na cobrança de tributos sobre um valor que não representava receita efetiva do contribuinte.

Por causa disso, temos que ao preencher essa lacuna, a decisão proporcionou maior estabilidade às empresas, porque agora têm parâmetros claros sobre como calcular suas obrigações tributárias. Resolvendo não apenas a litigiosidade, mas também resultando no incentivo a um ambiente mais favorável para negócios e com menor exposição a riscos fiscais.

Já que a decisão do STF possui efeito erga omnes e vinculante, visto que garante uma uniformidade em todas as instâncias judiciais e administrativas, esse efeito impede que novos litígios sobre o mesmo tema gerem resultados discrepantes, favorecendo tanto os contribuintes quanto à administração tributária. Com isso, o julgamento resulta em um ambiente mais juridicamente estável, especialmente para as empresas que dependem de um planejamento fiscal consistente para manter a competitividade no mercado.

No plano prático, a decisão eliminou interpretações subjetivas que favoreciam uma maior arrecadação em detrimento dos princípios de justiça fiscal. Dessa forma, entende-se que

o STF não somente pacificou uma controvérsia jurídica histórica, mas também reafirmou o seu papel de Corte guardião da Constituição e dos direitos fundamentais dos contribuintes.

3.2 Redução da Carga Tributária

Diversos estudos de caso demonstram como essa decisão impactou financeiramente as empresas, trazendo uma recuperação de valores significativos e proporcionando alívio no custo tributário. Neste presente trabalho, a hipótese de “redução de carga tributária” utilizou como base de pesquisa 4 (quatro) estudos de caso publicados em revistas científicas a fim de analisar o impacto financeiro das empresas com o julgamento do Tema 69 pelo STF, são elas:

- a) Uma empresa de comércio varejista tributada pelo regime do lucro presumido, publicada no ano de 2018;
- b) Uma empresa de comércio varejista tributada pelo regime do lucro real, publicada no ano de 2020;
- c) Uma empresa de segmento alimentício tributada pelo regime pelo lucro real, publicada no ano de 2022;
- d) Uma empresa atacadista de máquinas e equipamentos tributada pelo regime do lucro real, publicada no ano de 2022.

Cumpramos ressaltar que nos estudos de caso foram realizadas análises comparativas e apurações simuladas onde foram retiradas da base de cálculo das contribuições todos os valores a título de ICMS. Ainda, é importante mencionar que cada estudo de caso se pautou em um período determinado dos documentos fiscais de cada empresa. Assim, as conclusões referentes à existência de redução de carga tributária vão ser fundamentadas a partir da análise desses aspectos particulares à chegada de uma conclusão geral.

Primeiramente, os estudos sobre a empresa “a” (Klein; Plastina, 2018) mostraram que esta teria uma vantagem de R\$39.389,90 (noventa e nove mil, trezentos e oitenta e nove reais e noventa centavos) no ano de 2017, o que corresponderia a 0,48% do total do faturamento da pessoa jurídica.

Continuando, os resultados obtidos com o estudo de caso sobre a empresa “b” (REAC, 2020) evidenciaram que ela poderia reaver valores significativos (R\$1.174.730,98 em COFINS, R\$251.524,96 em PIS). Ainda, destacou esses valores representaram a redução de 53,02% (cinquenta e três, dois por cento) no valor do PIS e 46,95% (quarenta e seis, noventa e cinco por cento) no valor da COFINS para as contribuições do regime não cumulativo.

Já os resultados da empresa “c” (REAC, 2022), analisados sobre o período de 2012 a 2017, revelaram que a empresa do setor alimentício poderia reaver R\$ 10.964.215,38 se a exclusão fosse aplicada ao ICMS destacado nas notas fiscais e R\$ 664.276,08 se o critério fosse o ICMS recolhido. A pesquisa sugeriu que a decisão do STF teria implicações financeiras positivas, embora à época ainda houvesse insegurança jurídica quanto à modulação da decisão dos embargos de declaração.

Outro exemplo notório é o estudo apresentado realizada na empresa “d” (Santos, 2022), onde os dados de exclusão do ICMS demonstraram um ônus tributário de R\$73.520,73 (setenta e três mil, quinhentos e vinte reais e setenta e três centavos) apenas em um semestre do ano de 2021. O estudo revelou que caso a empresa levasse em consideração os mesmos valores obtidos, em uma margem de 10 anos a empresa obteria uma redução de até R\$1.470.414,51.

A magnitude dessa redução tributária, no entanto, não se limita apenas à restituição de valores pagos, mas também ao impacto a longo prazo, como explorado no estudo de caso sobre recuperação tributária que utilizou como base dados primários dos Autos nº 5080029-13.2018.4.04.7100 - TRF4 - das Lojas Renner e dados disponibilizados na bolsa de valores.

A análise realizada por este estudo retro apontou que a recuperação tributária gerada pela decisão do STF não apenas resultaria em um benefício imediato, mas também iria conferir uma maior previsibilidade financeira, ponto essencial para o planejamento estratégico das empresas no mercado competitivo. Nesse contexto, a redução da carga tributária promovida pela decisão representa uma forma de desoneração, pois permite que as empresas alavanquem recursos financeiros anteriormente comprometidos com tais tributos.

Portanto, por tudo exposto, corrobora a hipótese de que o julgamento do Tema 69 resultou em uma efetiva redução de carga tributária, com recuperações que variam em magnitude, mas sempre com impacto positivo sobre o fluxo de caixa das organizações.

3.3 Formação de Precedentes - Teses filhotes

As "teses filhotes" são desdobramentos ou reflexos de decisões paradigmáticas do Supremo Tribunal Federal (STF) que, ao estabelecer novos entendimentos jurídicos, geram precedentes aplicáveis a casos semelhantes. No contexto do Tema 69 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS), surgiram teses filhotes relacionadas à necessidade de respeitar a aplicação de somente valores que efetivamente compunham o patrimônio do

contribuinte, sejam de fato incluídas na base de cálculo de tributos. A seguir, serão melhor destacadas.

A primeira delas trata sobre o ISS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS. Inspirados na decisão sobre o ICMS, contribuintes passaram a questionar a inclusão do ISS (Imposto sobre Serviços) na base de cálculo do PIS e da COFINS, sustentando que o ISS, assim como o ICMS, não compõe a receita do contribuinte. Já reconhecida com repercussão geral pelo STF, está atualmente sendo julgada no Tema nº 118 pelo STF.

Segundamente, sobre o PIS e COFINS de suas próprias bases de cálculo, também com repercussão geral reconhecido e sendo tratada pelo STF no Tema nº 1.067 (RE 1.233.096/RS), essa discussão visa tratar que somente os valores que representam uma nova riqueza efetivamente incorporada ao patrimônio do contribuinte devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por fim, a que questiona o ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da COFINS, seguindo a mesma linha de raciocínio que a tese do século, porém com a distinção de se tratar de ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária, foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Tema Repetitivo nº 1.125 (REsp 1896678 e REsp 195826).

Com essa tese, o foco foi a exclusão do imposto da base de cálculo das contribuições sob o fundamento de que os valores relativos ao ICMS não se caracterizam como um ganho patrimonial dos contribuintes, mas representam a mera antecipação do imposto. ICMS no CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta): Argumentou-se que o ICMS não poderia integrar a base de cálculo da CPRB, dado que segue a mesma lógica de não representar receita do contribuinte.

A tese firmada foi de que “o ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva” e o trânsito em julgado ocorreu em 15/08/2024 (STF, 2024).

Essas teses refletem de que maneira a interpretação do conceito de receita/faturamento impactou discussões em outras bases tributárias. Diante disso, entende-se que houve contribuição para a formação de precedentes judiciais que podem levar a revisões significativas nas práticas fiscais e de arrecadação.

Considerações finais

A partir das hipóteses formuladas – a redução da carga tributária, o preenchimento de lacunas interpretativas e a formação de precedentes –, foram investigados os efeitos dessa decisão nos campos legislativo, tributário e judicial.

Portanto, no que tange à primeira hipótese, que sugere que o julgamento preencheu uma lacuna interpretativa na legislação tributária, foi confirmada. A ausência de uma definição clara sobre o conceito de faturamento e receita para fins de tributação no ordenamento jurídico brasileiro levou o STF a assumir um papel fundamental ao esclarecer tal questão. Desse modo, a referida interpretação do que deve ou não ser incluído nas bases de cálculo do PIS e COFINS contribuiu para a segurança jurídica dos contribuintes e a entenderem melhor como devem contabilizar seus faturamentos.

A segunda hipótese, que postula a redução da carga tributária, também se entende confirmada. Apesar da magnitude desse impacto na carga tributária variar conforme o setor e a operação das empresas, e a efetiva redução depender de ajustes administrativos e da uniformidade da aplicação da decisão em tribunais inferiores, tem-se que a mudança foi sentida pelos contribuintes.

Por último, no que diz respeito à terceira hipótese, entende-se que a interpretação adotada pelo STF não apenas resolveu a controvérsia entre as partes envolvidas, mas também criou um precedente que vem sendo utilizado como base para decisões em casos semelhantes. A partir desse precedente, surgiram diversas teses filhotes, que têm sido adotadas por tribunais inferiores, moldando a interpretação do conceito de faturamento e receita.

Em síntese, conclui-se que o julgamento do Tema 69 pelo STF impactou em avanços na interpretação tributária e revelou a necessidade de uma maior atualização legislativa, principalmente para formalizar as definições criadas pelo Judiciário, garantindo segurança jurídica e estabilidade nas relações tributárias.

Referências

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8. Ed.Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Rene Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1996. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 03 Maio. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 03 de Maio. 2024

BRASIL. **Lei nº 9.718, 1998**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm. Acesso em: 03 Maio. 2024.

BRASIL. **Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em 03 de novembro de 2024.

BROETTO, W. T., Silva, R. R., & Gugel, E. J. (2017). **Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel-PR no ano de 2016**. Acesso:
https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20171025-144224_arquivo.pdf

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. Ed. São Paulo:Saraiva, 2010.

COSTA, R. H *et al*. **Código Tributário Cacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2011.

FABRETTI, L. Láudio. **Contabilidade tributária**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, Fernando. QUADROS, Mirian Muller de. POLACINSKI, Danilo. **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. 2021.

GIAMBASTIANI, Amanda Comassetto; RIBEIRO, Leonardo Monteiro; MENEGATT, Mateus; DUTRA, Catherine Chiappin. **Análise do impacto no PIS e COFINS na retirada do ICMS da base de cálculo em uma empresa comercial tributada pelo lucro real de Caxias do Sul**. Caxias do Sul, 2017. Vol. 6, n.1, ISSN Online: 2318-8006.

ReAC – Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 12, n. 1, p. 63-78, janeiro/ abril 2020

KLEIN, Fabricio Pandolfo 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. **Revista Ambiente Contábil** - UFRN – Natal-RN. v. 14, n. 1 p. 69 – 87, Jan./Jun. 2022, ISSN 2176-9036.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. Ed. rev. Atual. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 4. ed. rev. Atual. São Paulo: Dialética, 2000.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. Ed. Ver. Atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Atlas São Paulo 2006.

PACHECO, Wilfredo Enrique Pires. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. RDIET – **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Vol.8, n.1, p.65-86, Jan-Jun, 2013.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 4. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7.Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, D., Vargas, A. J., & Batista, B. A. (2019). **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Um estudo sobre a modulação da decisão proferida pelo STF e seus efeitos nos resultados das empresas**. Acesso: http://www.crcrs.org.br/convencao/trabalhos/10_926_exclusao_icms_calculo_pis_cofins.pdf

TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues; MACHADO, Luís Antônio Licks Missel. O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Estudo de caso em empresa do setor calçadista. **FACCAT - Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**. Vol.7, n.1, 2018.

VASCONCELOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.