



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

EMANUEL JOSÉ DA SILVA

A EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

BRASÍLIA
2022

EMANUEL JOSÉ DA SILVA

A EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília - UniceuB.

Orientador: M.sc. Daniella Cesar Torres Crescenti

BRASÍLIA
2022

A EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Emanuel José da Silva¹

RESUMO

A matéria referente à inconstitucionalidade de se incluir o valor do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - (ISSQN) na base de cálculo das contribuições incidente sobre o faturamento bruto das empresas tais como, a contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, é extremamente relevante e controverso, uma vez que vem sendo objeto de intensa discussão nos tribunais brasileiros. O Superior Tribunal de Justiça - STF julgou os Recursos Extraordinários n.º 357950, 390840, 358273 e 346084, na data de 09/11/2005, fixando a tese de que o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, igualmente pelo mesmo argumento, *mutatis mutandis*, os valores recolhidos a título de ISSQN também devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, sistemática que inspirou a presente pesquisa. A celeuma reside no fato em que a fazenda pública aduz como argumento central de defesa da tese, que o julgado supracitado promova riscos fiscais aos cofres públicos na ordem de bilhões segundo estimativa do próprio governo no sentido de restituição dos valores pagos indevidamente pelos contribuintes. Por conseguinte, fica claro a necessidade de se compreender o liame promovido pela exclusão do imposto (ISS) da base de cálculo das contribuições. Destarte, pretende-se neste, abalizar em potencial a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS, sob a égide dos entendimentos proferidos pelas cortes brasileiras no em matéria do Direito Tributário. Abre-se, pois, um campo de novas indagações sobre como lidar com a possibilidade de aplicação normativa trazida por estes julgados buscando-se assim medidas eficazes de pacificação e de redução tributária – elisão fiscal – na apuração do tributo mencionada na pesquisa.

Palavras-chave: ISS; PIS/PASEP; COFINS; base de cálculo; faturamento; receita.

¹ Especialista em planejamento tributário pela Universidade de Brasília – UnB
Graduando em Direito, no centro universitário de Brasília – UNICEUB.

INTRODUÇÃO

Recentemente diversos julgados proferidos pela corte brasileira cuja pauta era reconhecer a inconstitucionalidade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em compor a base de cálculo das contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) como sendo associado ao faturamento das pessoas jurídicas, fez surgir vários questionamentos acerca de outro tributo de competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Esses questionamentos encontram guarida na tese reconhecida por repercussão geral, RE - Recurso Especial nº 592.616, tema nº 118, Supremo Tribunal Federal (STF), que as contribuições supracitadas no que se refere a apuração do ISS, por identidade de razões, devem ser estendidos ao setor de serviço e não deveriam incidir na base de cálculo de apuração os valores referentes a arrecadação deste tributo municipal, alegando também há inconstitucionalidade por estes não incorporarem o patrimônio do contribuinte.

Ressalta-se, essa decisão traz a baila uma situação bastante peculiar tendo em vista que permite o contribuinte brasileiro a restituição de valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos a título de PIS e COFINS. A orientação firmada pela Corte Suprema aplica-se ao regime cumulativo, previsto pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 como também ao não cumulativo as contribuições sociais (PIS e COFINS) instituídas pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

Os regimes tributários, tanto o Regime de Incidência Cumulativo quanto o Não Cumulativo, influenciam na apuração dos tributos de forma significativa, pois, as pessoas jurídicas de direito privado, poderão descontar os créditos apurados com base nos custos e despesas ligados diretamente a produção conforme legislação vigente, desta forma, destacam-se, em linhas gerais, os regimes de incidência do PIS e da COFINS.

Devido a necessidade na exclusão do ISS da base de Cálculo do PIS e da COFINS evitar a bitributação, essa pesquisa se justifica através da a síntese do mesmo raciocínio aplicado à exclusão do ICMS em tema de repercussão geral. O presente trabalho tem como objetivo analisar a inconstitucionalidade desta afirmativa.

Será analisado neste trabalho, buscou-se discutir alguns fatores que foram postos sob o

crivo do Supremo Tribunal Federal chegando-se à uma questão complexa quanto a análise de números questiona-se: é possível a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS.

A pesquisa assume como estudo de caso, sendo explicatória, por sua vez, proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele através de principalmente do levantamento bibliográfico. Por ser um tipo de pesquisa muito específica, quase sempre ela assume a forma de um estudo de caso (GIL, 2008).

Será utilizado neste Trabalho de Conclusão de Curso, procedimentos de citação de pesquisa Bibliográfica, isso porque o uso de material já publicado, constituído principalmente de livros, julgados e sentenças dos tribunais a respeito do tema, assim como um procedimento importante de estudo de caso como procedimento técnico. Tem-se como base para o resultado da pesquisa um caso em específico que poderá ser expandido futuramente.

Desse modo, mediante as verificações das disposições doutrinárias sobre estes conceitos constantes no nosso ordenamento jurídico que justifica-se a pesquisa da potencial exclusão do ISS da base da cálculo das contribuições. Assim, pretende-se alcançar quais os procedimentos e técnicas que melhor se adequam a síntese de demonstrar por meio de pesquisa técnica e bibliográfica o mesmo raciocínio aplicado à exclusão do ICMS.

O presente trabalho tem como objetivo determinar quais os procedimentos e técnicas que melhor se adequam a síntese do mesmo raciocínio aplicado à exclusão do ICMS da base de PIS e COFINS aplicando ao ISS. Visa-se fazer apontamentos que evitem o recolhimento indevido de receitas que não lhe pertencem como forma de isentar contribuintes, será possível também, analisar o benefício de viabilizar a redução da carga fiscal do serviços prestados.

Não custa lembrar, uma vez reconhecida esta tese, evita-se a bitributação e dessa forma isentará contribuintes, viabilizando a redução da carga fiscal do setor de serviços.

1 LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS: CONCEITO DE TRIBUTO

1.1 Conceito de tributo

Conforme as diretrizes do Direito Tributário Brasileiro, tem-se uma definição de tributo na Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instuiu o Código Tributário Nacional (CTN), a

teor do artigo 3º, sendo “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.” (BRASIL, 1966)

É em torno desse conceito que estrutura o sistema tributário nacional e conhecê-lo é de fundamental importância para compreensão do caso em tela. Cumpre observar a preocupação o Estado com o conceito de tributo aplicado ao Estatuto das Finanças Públicas, vez que promulgou a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que regulamenta a elaboração e exceção orçamentária da União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, a saber:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os **impostos**, as **taxas** e **contribuições** nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL, 1964, grifo nosso)

Para compreensão dos conceitos trazidos na legislação vigente em termos gerais o tributo classifica-se em cinco espécie: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, as quais se identificam como segue:

No que se refere aos **Impostos**, poderão incidem sobre a propriedade ou sobre o lucro, como por exemplo, a propriedade de veículo automotor (IPVA), Lei nº 7.431, de dezembro de 1985, (BRASÍLIA, 1985) e sobre os rendimentos líquidos retidos na fontes das empresas (Imposto sobre a Renda), Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, entre outros. (BRASIL, 2018)

As **Taxas** decorrem de atividades estatais. Aires Barreto (2012) doutrina, como sendo “exigível apenas diante da efetiva utilização pelo contribuinte dos serviços de vias intermunicipais ou interestaduais conservadas pelo Poder Público”. Dessa forma teria natureza de Tributo, vinculand-se aos serviços públicos ou do exercício do poder de polícia. Exemplos: sobre taxas de pedágio e a de licenciamento de veículos.

Uma espécie tributária autônoma, instituída pelo Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, **Contribuições de Melhoria**, originam-se da realização de obras públicas que consequentemente leva a valorização aos imóveis vizinhos. Por exemplo: benfeitorias no entorno do imóvel residencial. Não há que se confundir o imposto sobre valorização imobiliária e a contribuição de melhoria. (BRASIL, 1967)

Os **Empréstimos Compulsórios**, previsto pela Lei Complementar nº 13, de 11 de

outubro de 1972, tem por finalidade buscar receitas para o Estado a fim de promover o financiamento de despesas extraordinárias ou urgentes, quando o interesse nacional esteja presente; (BRASIL, 1972)

Por fim, as **Contribuições Parafiscais**, promovem o financiamento das atividades públicas, artigo 195, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Dessa forma, o seu objetivo é a “arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”. Parafiscalidade pode ser encontrada no destino dado, pela lei, ao que foi arrecadado.

Nesse contexto, de tal complexidade do sistema tributário brasileiro, que fica demonstrado o quanto as empresas sofrem com a burocracia e a alta carga dos tributos. Assim sendo, com tanta exigência no recolhimento dos tributos, sejam sobre o faturamento, conforme art. 195, Inciso I, Alínea “b”, do Texto Maior, seja sobre o lucro, que revisar o processo de apuração fiscal surge como uma válvula para os empresários que querem ver a sua empresa crescer, dentro da legalidade, reduzindo os custos e recolhendo seus impostos de forma justa. (BRASIL, 1988)

Ponderando sobre a complexidade do sistema tributário brasileiro Estevão Horvath (2019, p. 5) acentua:

No Brasil, o Direito Tributário é, praticamente todo ele, disciplinado pela Constituição Federal, o que implica concluir que a lei infraconstitucional, se pretender definir esta categoria jurídica, não o poderá fazer desconsiderando as diretrizes da Lei Maior.

Ainda sobre a complexidade norma tributária, para Paulo de Barros de Carvalho (2012, p. 155), “o grande desafio daquele que se põe a elucidar o conteúdo, sentido e alcance das regras jurídicas consolida-se na inafastável dicotomia entre a letra da lei e a natureza do fenômeno jurídico subjacente”. Desse forma que torna mais complexo e nosso sistema tributário nacional.

Notadamente que para adorar um sistema de lucro adequado deve-se analisar com cuidado os processos, haja vista, que o Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo.

1.2 Conceito Legal de Receitas

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 283) nossa Carta Magna contemplou a “realidade econômica atribuindo à lei complementar o dever de conceituar as hipóteses de

incidências tributárias”.

Essa afirmativa se constata, na previsibilidade do direito, tendo em vista que desde o exercício de 2003, a legislação brasileira definia Receita Bruta como sendo a “venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Porém, com advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, em seu artigo 12, promoveu-se alterações, a qual teve por objetivo adequar a tributação de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais introduzidos pela chamada “convergência fiscal”. A alteração realizada no conceito foi a seguinte:

Art. 12. A **receita bruta** compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na **receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente**, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (BRASIL, 2014, grifo nosso)

Por todos os ângulos que se analisa, verifica-se que com essas alterações o legislador converteu o formato padrão e implementou um conceito legal de receita bruta, art. 195, Inciso I, Alínea “b”, da Constituição Federal, diferentemente dos conceitos anteriores no que se refere a apuração das contribuições sociais PIS e COFINS de maneira significativa modificando com essa medida suas bases de cálculos. (BRASIL, 1988)

Ressalta-se, com a criação do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, trouxe uma visão contábil a respeito de receitas quando promulgou pronunciamento técnico nº 47, definindo receitas com sendo:

O aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, **originado no curso das atividades usuais da entidade**, na forma de fluxos de **entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido**, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016, grifo nosso)

De acordo com a Resolução CFC – Conselho Federal de Contabilidade nº 1.412/12, que deu nova redação à NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade TG 30 – Receitas, NPC 14 – Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON nº 14 de 18/01/2001, tem-se a seguinte definição técnica para “Receita”:

“7. [...]

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos relacionados às contribuições dos proprietários.

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. **Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.** (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, grifo nosso)

Apesar de ser uma análise puramente técnica, fica claro com base no texto supra, enquanto o faturamento deveria resumir-se ao produto arrecadado ao patrimônio do contribuinte e resultante das vendas de bens e mercadorias no cumprimento do objeto social, as receitas detinham alcance mais amplo, englobando as denominadas receitas (receitas financeiras, variações monetárias e cambiais etc.).

Portanto, o limite que diferencia o faturamento das receitas totais é que o primeiro é obtido no estrito cumprimento do objeto social, e as receitas totais incluem outras receitas, alheias ao objeto social do contribuinte (COÊLHO, 2012). Por conseguinte, só são receitas os valores incorporados positivamente e em caráter definitivo ao patrimônio contribuinte. Vale lembrar que em meio a inúmeros debates jurídicos o STF já se manifestou sobre a importância de classificar de forma mais adequada a definição de faturamento.

Conforme parecer apresentado pelo ex-ministro do STF Cezar Peluso sobre a

interpretação da Receita Federal sobre voto proferido por ele em julgamento de 2005:

Vê-se logo, pois, a importância do significado do termo Faturamento, adotado pelo constituinte originário, que lhe não explicitou o conteúdo semântico, de modo que a primeira tarefa do intérprete é verificar se esse conteúdo já não estava predefinido no ordenamento inferior e como tal foi tomado pela constituição. (BRASIL, 2005)

Idêntico argumento aplicado, seguindo a mesma linha de pensamento e concordância com o ex-ministro Cezar Peluzo, a respeito do termo faturamento, no julgamento do **RE nº 150.164**, cujo voto proferido pelo Min. ILMAR GALVÃO assentou o conceito legal de "receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços", reforçando ainda mais a necessidade de compreensão e segregação do termo.

Note-se, o objeto do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, em seu artigo 22, coincide com o de "faturamento, que, para efeitos fiscais, sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo, disposição trazida pela Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936, artigo 1º." (BRASIL, 1987)

Por conseguinte, a receita é definida como uma espécie de ingresso, e deve ser diferenciada pela sua característica de permanência no patrimônio das entidades. O Supremo Tribunal Federal examinou com profundidade o tema conforme Acórdão do Recurso Extraordinário 606.107 decidindo que receita é:

conceito constitucional, e que deve ter seu conteúdo delimitado pelo seu Intérprete, em atendimento a princípios e postulados constitucionais, principalmente a capacidade contributiva, a qual impõe observância pelo legislador e pela Administração Tributária. (BRASIL, 2013).

Fixando de um vez por todas a tese e consolidando o conceito de receita. Assim, não pode ser permitida a restrição do direito do contribuinte.

2 CONCEITO DAS CONTRIBUIÇÕES: PIS E COFINS

Para Kiyoshi Harada (2003), "a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado". As Contribuições são uma espécie de tributo que estão entre as receitas e se destinam, especificamente, ao financiamento da seguridade social.

A nossa Carta Magna prevê no bojo do art. 149 da Constituição, que as divide em três

subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (BRASIL, 1988)

Entre as diversas contribuições prevista na Carta Política, destaca-se o dispositivo constitucional no art. 195, inciso I, Alínea b, que definem a incidência sobre a receita ou faturamento das empresas. Neste enquadramento, é mero a minúcia na mudança do papel exercido pelo Estado, se vai impactar na forma de arrecadação das entidades, ainda que tenha que prever o custeio, tendo em vista que faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações comerciais das entidades. (BRASIL, 1988)

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 20 e com a publicação das Leis nrs. 10.637/2002 e 10.833/2003, as hipóteses materiais de incidência da contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS quedaram-se alargadas. A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) possui duas destinações, a primeira pretende promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas enquanto que a segunda se destina à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente. (BRASIL, 2002)

Destarte, importante mencionar que tais contribuições foram concebidas originariamente em leis complementares distintas, sendo o PIS instituído pela Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970 (BRASIL, 1970a) e o PASEP pela Lei Complementar n.º 08, de 03 de dezembro de 1970 (BRASIL, 1970b).

Tais contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social, foram unificadas e, a partir de 01 de julho de 1976, passaram a ser denominadas, simplificada, PIS/PASEP. Tais contribuições encontram amparo específico na Constituição Federal de 1988, no seguinte dispositivo:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (BRASIL, 1988)

Já a Contribuição para a COFINS veio substituir o antigo FINSOCIAL, sendo instituída, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro 1991, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela

legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. (BRASIL, 1991)

Trouxe o art. 2º do referido diploma legal, a determinação da base de cálculo e alíquota, nestes termos: “A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”. Assim, o valor da COFINS era o resultante da aplicação de 2% sobre o faturamento da sociedade. (BRASIL, 1988)

Tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS são classificadas pelo direito tributário brasileiro como sendo contribuições sociais de seguridade social (sistema que engloba a assistência social, a previdência social e o sistema público de saúde).

Frisa-se, tais contribuições estão previstas na Constituição Federal Brasileira (art. 195) e são financiadas por toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União (art. 165, §5º, III), dos Estados-Membros, do Distrito Federal, dos Municípios e de demais contribuições previstas em lei (BRASIL, 1988).

A tributação das receitas das pessoas jurídicas tem início com a Lei Complementar nº 70/2003, já sob a vigência da Emenda 20, a Lei 10.833/2003 instituiu a COFINS não-cumulativa, incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas. (BRASIL, 2003)

2.1 Da base de cálculo: PIS e COFINS

Em face as alterações promovidas pelo artigo 12, § 5º da lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, fica consolidado que para fins de cálculo das contribuições sociais, na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, é considerada receita bruta a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração. (BRASIL, 2014)

Entretanto, o que enfatiza a riqueza do contribuinte é o montante - base de cálculo - que insidirá a alíquota, resultando o tributo devido. Salienta Carrazza (2012, p. 35), em berríssima síntese, a base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato imponible, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo.

Evidencia-se no pensamento de Sacha Calmon, analisando o papel controlador da base de cálculo dos tributos com fulcro no art. 145, § 2º da CF/8822, afirma que a taxa é um tributo cujas hipóteses de incidência configuram atuações do Estado relativamente à pessoa do obrigado.

Eis aí a grande serventia da base de cálculo como dado ou elemento veritativo, além de suas funções puramente quantitativas (cálculo do valor a pagar) e valorativa (elemento auxiliar para a fixação da capacidade contributiva pela valoração do fato gerador em função do contribuinte). (COÊLHO, 2018, p. 61)

Lado outro, conforme já mencionado anteriormente, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou a redação das leis referentes ao cálculo da COFINS e do PIS, fazendo referência, quanto ao conceito de faturamento. Abaixo encontra-se a legislação referente às contribuições para os Programas de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. (BRASIL, 2014)

Revela-se sobre o cálculo das contribuições, regime cumulativo, com base no faturamento, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso) § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta. (BRASIL, 1988)

Ainda a respeito do cálculo, porém, em referência ao PIS regime incidência não cumulativo, com base no faturamento, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)
§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso) § 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no §

1o . (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (BRASIL, 2002)

Por fim, acentua-se que do cálculo da COFINS, regime de incidência não cumulativo, com base no faturamento, conforme artigo 1º, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a saber:

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifo nosso)

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso) § 2o A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o . (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (BRASIL, 2003)

Reforça-se, a importância de alteração promovida pela Lei nº 12.973/2014, ao passo que, alterou também a redação do artigo que define o conceito de receita bruta no Decreto-lei nº 1.598/77, com o objetivo de aprimorar a descrição de receita bruta e de receita líquida. Ademais, infere-se que os tributos incidentes sobre a receita bruta (PIS e COFINS) estão incluídos na sua própria base de cálculo, consoante o § 5º. (BRASIL, 2014)

3 CONCEITO: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS, ALÍQUOTAS E BASE DE CÁLCULO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS é um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal, conforme disposição legal no artigo 156, da Constituição Federal – CF, de 1988. (BRASIL, 1988) O Imposto Sobre Serviços, foi normatizado pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. O fato gerador deste tributo é a prestação de um serviço e a base de cálculo está prevista no artigo 7º, da lei complementar definindo esta como o valor bruto do preço do serviço. (BRASIL, 2003)

O contribuinte do ISS é qualquer pessoa física ou jurídica, que prestem serviços inclusos no anexo da lei complementar 116/2003 (BRASIL, 2003).

O rol de serviços que devem recolher imposto é extenso e todas as empresas prestadoras de serviços de regime normal (Lucro Real ou Lucro Presumido) ou ainda as enquadradas no

regime de tratamento simplificado e diferenciado de que trata a Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 – Simples Nacional, devem recolher o imposto. (BRASIL, 2006)

A hipótese de incidência do ISS, segundo a lição de Aires F. Barreto, é o “serviço tributável e desempenhado de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração”. (BARRETO, 2009, p. 299)

A característica principal do ISS é o local para o qual é devido, assim, de acordo com a legislação Lei Complementar nº 116/2003, considera-se o estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário. Para fins, do ISS a regra é a entrega do serviço e seja considerado prestado o serviço no local do estabelecimento prestador. (BRASIL, 2003)

No que se refere a **Alíquota**, assevera-se que é variável pois cabe a cada município fixar os percentuais ficando ente 2% a 5% do valor cobrado pela prestação do serviço em nota fiscal (artigo 88, do ADCT, c/c artigo 8º, da LC nº 116/2003). Na apuração do tributo, após a aplicação das alíquotas respectivas, o valor do imposto não embutido na nota fiscal não pode ser considerado uma receita pela empresa, uma vez que não lhe pertence e logo é repassado a quem é de direito, ou seja, ao Município. (BRASIL, 2003)

3.1 Da base de cálculo do ISS

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe em seu artigo 7º, que a base de cálculo é o valor do serviço (BRASIL, 2003). Contudo, existem casos que fogem um pouco a regra, quando o prestador do serviço fornecer os materiais aplicados ao trabalho. Exemplificando, a manutenção de equipamentos, previsto no item 14.01 da lista de serviços da lei supra, não está sujeito a incidência do ISS, visto que o valor das peças aplicadas na manutenção, serão cobrados pelos estados, ou seja, são tributadas pelo ICMS. (BRASIL, 2003)

O ISS caracteriza-se como um tributo não cumulativo e, portanto, este não admite as deduções dos custos. Talvez por isso, a celeuma em relação a dedução deste da base das contribuições, o que não tem relação nenhuma a tese de exclusão do ICMS conforme veremos adiante. Importante ressaltar, que o reconhecimento de exclusão do ICMS das bases das contribuições possibilitou precedente para a tese de exclusão do ISS tendo em vista que as côrtes já concederam provimento em períodos anteriores.

Nas decisões mais recentes o STJ, confirmou a possibilidade de exclusão do ISS, no sentido de que este compõe a base de cálculo das referidas contribuições sociais (Tema 634), cujos trechos da ementa seguem para melhor entendimento:

1. [...] elevando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que **o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.** (grifo nosso)

[...]

3. Nas atividades de prestação de serviço, **o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço**, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; **e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN** – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN. (grifo nosso)

4. **O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constituiu receita** porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. (grifo nosso)

5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de “substituto tributário”, cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).

6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito. (BRASIL, 2016)

Neste ponto, se os tribunais já se manifestaram favoráveis compreendendo que o ISS compõe sim o total do valor auferido pelo prestador do serviços, é contraditório a afirmativa que, não se deve excluir o ISS da base de cálculo da COFINS e do PIS. Um ponto controverso, é que a o fato gerador do ISS é muito similar ao do ICMS, proximando-se também a hipótese de incidência do PIS e da COFINS. No entanto, eles não se confundem. (BRASIL, 2016)

Tramita no STF o RE nº 592.616/RS que versa sobre a possibilidade ou não de inclusão do ISS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, mediante análise dos conceitos de faturamento e receita.

4 DA EXCLUSÃO DO ISS DAS BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Para os magistrados federais apesar do entendimento favorável do STF em reconhecer a exclusão do ICMS, este, não se aplica ao ISS. Nesta seara, para rechaçar essa lógica, reforçam que o imposto em questão é um tributo cumulativo, diferentemente da sistemática do ICMS. (STJ – Proc. nº 1.330.737, 1ª seção, Relator: Ministro OG Fernandes – data de publicação: 14/04/2016) (BRASIL, 2015)

Cumprе ressaltar, a 2ª Turma atendeu a recursos da União e reverteu decisões provisórias pela não incidência, impedindo com esta decisão, que o contribuinte restituísse os valores no período dos últimos 5 anos. Lado outro, o Supremo buscou deixar absolutamente expreso o favorecimento dos contribuintes em detrimento dos interesses da União. (STJ – Proc. nº 1.330.737, 1ª seção, Relator: Ministro OG Fernandes – data de publicação: 14/04/2016) (BRASIL, 2015)

No entendimento da desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, tema 69, relatora de recursos da União aceitos pela 2ª Turma:

[...] à primeira vista, seria possível aplicar as premissas firmadas pelo STF, no julgamento do Tema 69, para resolver a questão atinente ao ISS, concluindo-se que o valor relativo ao imposto municipal também deve ser excluído da base de cálculo das contribuições em tela. Porém, o Tema 118 sequer começou a ser julgado. (BRASIL, 2008)

Na mesma linha de raciocínio o magistrado Roberto Fernandes Júnior, “Aqui se trata de outra situação e não é dado aplicar-se a analogia em matéria tributária, seja para cobrar tributos, seja para desonerar o contribuinte de pagá-los”. Em que pese as manifestações contrárias a respeito do tema o ministro aposentado Celso de Mello relator do caso inferiu:

O valor correspondente ao ISS não integra a base de cálculo das contribuições sociais referentes ao PIS e à COFINS, pelo fato de o ISS qualificar-se como simples ingresso financeiro que meramente transita, sem qualquer caráter de definitividade, pelo patrimônio e pela contabilidade do contribuinte. (BRASIL, 2018)

Contudo, esses questionamentos convergem para fixação da tese. Nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso:

[...] é claro que é sempre possível repensar o sistema tributário como um todo. No caso brasileiro, eu até acho que não seria uma má ideia, para, como já disse aqui mais de uma vez, simplificá-lo e diminuir o seu caráter regressivo, porque é um sistema fundado em tributação indireta, mais do que em tributação direta de renda, capital e propriedade. (BRASIL, 2018)

O Ministro do STF Luiz Fux, ponderou em seu voto no que se refere ao conceito de faturamento, “a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. (BRASIL, 2018)

Neste contexto, a excelsa corte, fundamenta entendimento já consolidado, no voto do ministro relator pontuando que a base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável, vez que o artigo da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, prevê a exclusão de impostos na obtenção do faturamento (BRASIL, 1976).

Ademais reforça o Ministro, não se está avaliando a possibilidade de inclusão de tributo em base de cálculo de outro tributo. Não obstante, não seja esta a discussão, se houver autorização legal isso é possível. Notabiliza-se que algumas diretrizes referente a apuração dos tributos seguem uma estruturação que exige o cálculo sobre o lucro e outro sobre o faturamento bruto das entidades conforme disposto no Direito Tributário Nacional. (BRASIL, 2014)

4.1 Apontamentos favoráveis da exclusão do ISS

No atual conjuntura do país de grandes instabilidades econômicas e financeiras provocados por inúmeras acontecimentos na seara tributária não como não se levar em consideração a minúcia em relação a apuração dos tributos. Salienta-se, o artigo 145, § 1º, da nossa Carta Magna, faz-se necessário a análise do Princípio da Capacidade Contributiva das empresas, , em prol do aprimoramento da justiça fiscal. (BRASIL, 1988)

Em se tratando da tese de exclusão do ISS da base das contribuições sociais, diversas manifestações favoráveis à exclusão do ICMS no conceito de receita e faturamento é a violação deste Princípio Constitucional. (RIO GRANDE DO SUL. 2021)

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 145, que os impostos, sempre que possível, serão graduados pela capacidade contributiva (BRASIL, 1988). É importante levar em

consideração o quesito da desigualdade, no que se refere a diferenciação desta capacidade de pagar tributos pelos sujeitos da obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 100) leciona que:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Traduz-se na ideia de que “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.” Desse modo, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo. Conquanto a tese aponta que a preservação de situações amparadas em princípios constitucionais, obtêm-se com base em decisões proferidas pelas cortes do país. (BRASIL, 2015)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo estudar o tema controverso da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS que apresenta-se diante de um cenário de complexidade normativa imposto pela legislação tributária, expondo conceitos importantes na construção de uma linha de raciocínio crítico. Analisou-se os argumentos expostos na jurisprudência atual, na óptica do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

O debate quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, finalmente decidido pelo Supremo Tribunal Federal, releva apenas uma parte desta complexidade, franqueando um precedente para discussão da aplicabilidade da normativa de outro tributo o ISS conforme apresentamos.

O cerne do debate girou em torno da identificação do sentido jurídico do termo receita e faturamento, e o que de fato compõe tais conceitos, no qual foi possível perceber que sob o prisma constitucional, que a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS vai além dos limites considerados aceitáveis na letra da lei de receita e faturamento previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal do Brasil.

No primeiro momento do trabalho foi feito um panorama doutrinário no tocante aos conceitos de tributo e suas espécies (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria), bem como as definições do conceito legal de receita por meio de um digressão legislativo do tema.

Na sequência, tratou do conceito das contribuições PIS e COFINS e adentrou no conceito de suas bases de cálculos, muito embora tenha ocorrido tentativa do legislador em conferir legalidade à inclusão desses tributos no conceito de receita bruta. A negativa em reconhecer esta exclusão, acabou por gerar intensas discussões nos tribunais brasileiros e tais argumentos não prevaleceram, uma vez que não há fundamentos constitucionais e legais válidos para a referida inclusão.

O tópico 3 debruçou-se no mérito de fato do presente trabalho, sobre conceito de ISS, alíquotas e base de cálculos pela divagação de uma análise jurisprudencial e perspectiva do Recursos judiciais. Por fim, no tópico 4 elencamos a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições e apontamentos favoráveis de juristas reconhecidos a respeito do liame.

Assim sendo, não resta dúvida da necessidade de aperfeiçoamento e adequação da

legislação tributária concernente a torná-la mais clara e objetiva evitando litígios judiciais. Enquanto não há decisão do STF acerca dessa matéria, a tendência agora, será de uniformização da jurisprudência a respeito desta proposição, por conseguinte à hierarquia jurisdicional e posição da Suprema Corte.

Dessa forma, em referência a tudo que têm se discutido, essas decisões judiciais resultaram em mudanças significativas para o contribuinte frente ao mercado, já que haverá uma redução significativa da carga tributária das empresas no segmento de prestação de serviços, tendo em vista que haverá aumento em seu fluxo de caixa. Lado outro, todos os contribuintes independente da opção tributária lucro presumido ou real, podem se utilizar dos efeitos dessa determinação, vez que, possibilitou que os mesmos argumentos sejam aplicados quanto ao ISS não compor a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987**. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. **Lei n.º 13.408, de 26 de dezembro de 2016**. Anexo V – Riscos Fiscais. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-018/2016/lei/L13408.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; [...] e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936**. Dispõe sobre as duplicatas e contas assignadas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/1187.htm#:~:text=LEI%20No%20187%2C%20DE%2015%20DE%20JANEIRO%20DE%201936.&text=Art.,%20Da%2C%20ficando%20com%20aquella. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Lei Complementar n.º 07, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%207%2C%20DE%207%20DE%20SETEMBRO%20DE%201970&text=Institui%20o%20Programa%20de%20Integra%C3%A7%C3%A3o,Art. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Lei Complementar n.º 08, de 03 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%208%2C%20DE%203%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201970&text=Institui%20o%20Programa%20de%20Forma%C3%A7%C3%A3o,P%C3%BAblico%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 13, de 11 de outubro de 1972. Autoriza a instituição de empréstimo compulsório em favor da Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - ELETROBRÁS, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp13.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2013%2C%20DE,ELETROBR%C3%81S%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso representativo de controvérsia. REsp nº 1.330.737/SP. Direito Processual Civil. Constitucional e Tributário. Agravo Inominado. Iss. Inclusão. Base de Cálculo do PIS/COFINS. Validade. Jurisprudência Dominante. Desprovimento do Recurso. [...]. Agravado: Ogilvy e Mather Brasil Comunicação Ltda e outros. Agravante: Relator(a): Min. OG Fernandes. Brasília, 10 de junho de 2015. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/112079/Julgado_2.pdf. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 357.950/RS. Recorrente: Companhia Riograndense de Participações – CRP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2058800&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 358.273/RS. Recorrente: American Tool do Brasil Ltda. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=Recurso%20Extraordin%C3%A1rio%20n%C2%BA%20358.273%20FRS&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390.840/MG. Recorrente:

Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Medico Ltda. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno, 09.11.2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=156&dataPublicacaoDj=15/08/2006&incidente=2131849&codCapitulo=5&numMateria=24&codMateria=1>. Acesso em: 21 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. **RExt. nº 346.084**. Constitucionalidade Superveniente - Artigo 3º, § 1º, Da Lei Nº 9.718, De 27 De Novembro De 1998 - Emenda Constitucional Nº 20, De 15 De Dezembro De 1998. [...]. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos S/A. Recorrida: União Federal (Fazenda Nacional). Relator(a): Min. Marco Aurélio. Brasília, 09 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=197&dataPublicacaoDj=13/10/2006&incidente=2023191&codCapitulo=6&numMateria=151&codMateria=3>. Acesso em: 21 set. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 196, p. 150, jan. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 47**: receita de contrato com cliente: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS 15. 22 dez. 2016. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev%202020.pdf. Acesso em: 16 set. 2022.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985**. Institui no Distrito Federal o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=7431&txtAno=1985&txtTipo=110&txtParte=COMPILADO#:~:text=Lei%20n%C2%BA%206.466%2C%20de%2027,automotores%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias>. Acesso em: 21 set. 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Estudos sobre as contribuições sociais. **JUS**, 20 fev. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64445/estudo-sobre-as-contribuicoes-sociais>. Acesso em: 21 set. 2022.

HORVATH, Estevão. **Classificação dos tributos**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

PAIVA, Letícia. TRF4 rejeita série de pedidos para retirar ISS da base de cálculo do PIS e Cofins: empresas querem aplicação de regra que exclui o ICMS do faturamento. Tratamento do ISS aguarda julgamento pelo STF. **JOTA**, 20 jun. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/trf4-rejeita-serie-de-pedidos-para-retirar-iss-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-20062022>. Acesso em: 25 ago. 2022.

RODAS, Sérgio. Juíza permite que empresa retire ISS, PIS e Cofins da base de cálculo de

ISS. **Consultor Jurídico**, 08 abr. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-08/empresa-retirar-iss-pis-cofins-base-calculo-iss#:~:text=O%20relator%20do%20caso%2C%20ministro,transita%2C%20sem%20qualquer%20car%C3%A1ter%20de>. Acesso em: 21 set. 2022.

SCHOUERI, L. E. A lei complementar e a repartição de competências tributárias. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 9. 2012, São Paulo. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. **Anais [...]** São Paulo: Noeses, 2012.