

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO**

ARIEL DE ABREU CUNHA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS

Juiz de Fora

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO

ARIEL DE ABREU CUNHA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora
2014

Ficha catalográfica elaborada através do Programa de geração automática da Biblioteca Universitária da UFJF, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Cunha, Ariel de Abreu.

A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS / Ariel de Abreu Cunha. -- 2014.
64 f.

Orientadora: Elizabete Rosa de Mello

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, 2014.

1. Direito Tributário. 2. Cálculo por dentro. 3. ICMS. 4. Contribuinte. 5. Inconstitucionalidade. I. Mello, Elizabete Rosa de, orient. II. Título.

ARIEL DE ABREU CUNHA

A INCONSTITUCIONALIDADE DO CÁLCULO POR DENTRO DO ICMS

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Profª. Dra. Elizabete Rosa de Mello – Orientadora
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dr. Frederico Augusto d'Avila Riani
Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dra. Waleska Marcy Rosa
Universidade Federal de Juiz de Fora

A Deus, aos meus pais, Gonçalves e Cida, ao meu irmão Eliezer e à minha namorada Carol, fiéis e amorosos companheiros sem os quais nada disso seria possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores e aos amigos da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora por serem parte da construção deste trabalho. Em especial, à professora Elizabete Rosa de Mello, pela orientação e pelo conhecimento a mim disponibilizados.

“A finalidade essencial do Direito Tributário não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.”

Hugo de Brito Machado

RESUMO

Com foco na defesa do contribuinte perante o Estado tributante, este trabalho defende a negativa de validade do cálculo por dentro do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior), técnica prestigiada na jurisprudência pátria, a partir de sua adequada leitura conforme o Direito Constitucional Tributário. Baseado em pesquisa de cunho bibliográfico, o trabalho objetiva demonstrar a incompatibilidade da inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo com a regra-matriz de incidência tributária do ICMS determinada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, buscando fundamento, ainda, nos princípios limitadores do poder de tributar. Do presente trabalho, assim, concluiu-se pela inegável inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS em nosso sistema jurídico, pois, em franco desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte, onera indevidamente o patrimônio do cidadão.

Palavras-chave: Direito Tributário. Cálculo por dentro. ICMS. Contribuinte. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

Focusing on defense of the taxpayer before the taxing State, this paper advocates the denial of ICMS (tax on circulation of goods and interstate and intermunicipal transportation and communication services, even when such transactions and renderings begin abroad) inside calculation validity, prestigious technical in Brazilian jurisprudence, from its proper interpretation according to Tax Constitutional Law. Based on research of bibliographic nature, this paper aims to demonstrate the incompatibility of the inclusion of the amount of the tax itself on its cost base with the ICMS tax incidence matrix-rule model determined in Federative Republic of Brazil Constitution of 1988, seeking plea on principles that limits the power of taxing. As a conclusion for the present work, it is inferred the undeniable unconstitutionality of ICMS inside calculation in Brazilian legal system, because, in clear disregard for the taxpayer fundamental rights, it unduly burdens citizens wealth.

Keywords: Tax Law. Inside calculation. ICMS. Taxpayer. Unconstitutionality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS E SEU IMPACTO NA ANÁLISE DO CÁLCULO POR DENTRO	11
2.1	A BASE DE CÁLCULO POSSÍVEL: UMA DIRETRIZ CONSTITUCIONAL.....	12
2.2	O ICMS E O CÁLCULO POR DENTRO.....	15
2.3	O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	17
3	ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E TRIBUTAÇÃO: CÁLCULO POR DENTRO, SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE	19
3.1	O REGIME DE EXCEÇÃO CONFERIDO AO CÁLCULO POR DENTRO.....	19
3.2	A SEGURANÇA JURÍDICA E O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE.....	23
3.3	A LEGALIDADE COMO CONDUTORA DA TRIBUTAÇÃO: A MAJORAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTAS CAUSADA PELO CÁLCULO POR DENTRO.....	26
4	CÁLCULO POR DENTRO E DIREITO DE PROPRIEDADE: A AFRONTA À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À VEDAÇÃO AO CONFISCO	31
4.1	O DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA.....	32
4.2	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E RIQUEZA TRIBUTÁVEL: O CÁLCULO POR DENTRO COMO COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE IMPOSTO.....	35
4.3	A VEDAÇÃO AO CONFISCO E O CÁLCULO POR DENTRO: O INDEVIDO ENRIQUECIMENTO DO ESTADO COMO CONSEQUÊNCIA.....	43
5	O INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL: O CÁLCULO POR DENTRO COMO OFENSA À TRANSPARÊNCIA	48
5.1	A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ENCARGO TRIBUTÁRIO DO ICMS E O CONTRIBUINTE DE FATO: O EFEITO DA REGRESSIVIDADE.....	51
5.2	A TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO: O CÁLCULO POR DENTRO COMO TRIBUTO DISFARÇADO OU OCULTO.....	54
6	CONCLUSÃO	59
	REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

A instituição de tributos pelo Estado é necessidade que se faz presente desde os primórdios das sociedades organizadas, sendo de fundamental importância para o cumprimento dos anseios das comunidades juridicamente constituídas na forma estatal. Assim, sendo a arrecadação de receitas tributárias fonte primordial de recursos públicos e base para a atuação do Estado, cumpre ao Direito enorme atenção quanto à regulação e à cobrança de tributos. Nesta senda, coube à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 o papel de garantir em seu texto as limitações ao poder de tributar, protegendo os cidadãos de eventuais exageros cometidos por parte do ente tributante na busca por maiores montantes pecuniários oriundos da propriedade privada.

Devido à conformação federativa em que se estrutura o Brasil, necessária se faz a partilha dos recursos advindos dos tributos, o que é estatuído pela Carta Magna por meio das competências tributárias atribuídas a cada um dos entes federados. Dessa forma, a instituição de exações fiscais e, conseqüentemente, a arrecadação de receitas delas originadas, garantem a autonomia política e administrativa dos integrantes da Federação. Dentre os tributos cabíveis aos Estados e ao Distrito Federal, encontra-se, com destaque, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, conhecido como ICMS. Particularidade do Sistema Tributário Brasileiro, o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, vindo a ter parcela de sua receita, inclusive, destinada aos Municípios em cumprimento ao comando constitucional que cuida das repartições das receitas tributárias.

Em razão de sua elevada importância, maiores ainda são as implicações que rodeiam o ICMS. A nível federativo, por ficar a cargo dos Estados e do Distrito Federal, tem o imposto em comento aptidão para estimular a chamada guerra fiscal, uma vez que permite aos membros da Federação, não deliberadamente, a possibilidade de conceder diversos incentivos fiscais capazes de ocasionar a conhecida concorrência por maior arrecadação. Além disso, especificamente quanto ao contribuinte, por onerar o consumo, o ICMS permite o repasse aos consumidores do ônus financeiro a ele correspondente quando da formação dos preços de venda de bens, serviços e outras utilidades, sendo caracterizado, assim, como legítimo imposto indireto. Portanto, nesta condição, o ICMS assume função extremamente ativa no agravamento da regressividade no Sistema Tributário Nacional, fenômeno caracterizado pela maior oneração das classes mais pobres do país, porquanto o montante auferido nas operações

tributadas é transferido aos consumidores indistintamente.

Todavia, como cerne deste trabalho, há algo que acentua os problemas já elencados. O Decreto-lei nº 406/68 inaugurou no Sistema Tributário Nacional o chamado cálculo por dentro do ICMS, previsão legal determinando que o montante do próprio imposto integraria a sua base de cálculo. Com o tempo, infelizmente, tal critério se incorporou na prática tributária, influenciando a legislação que veio a reger o mencionado imposto e até mesmo a jurisprudência pátria, tendo sido admitida a validade do cálculo por dentro pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP (BRASIL, 2011).

Em que pesem tais posicionamentos, o presente estudo visa justamente defender a impossibilidade de conformação do cálculo por dentro na apuração do montante devido do ICMS com fundamento nos princípios consagrados no Direito Constitucional Tributário, balizadores do Sistema Tributário Brasileiro e limitadores do poder de tributar, promovendo, dessa forma, a tutela dos contribuintes, sejam de fato ou de direito, em face dos excessos cometidos pela Administração Pública por meio da cobrança deste imposto calculado por dentro.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS E SEU IMPACTO NA ANÁLISE DO CÁLCULO POR DENTRO

Na árdua tarefa de classificar as normas jurídicas tributárias, Paulo de Barros Carvalho sugere o critério que se orienta pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem (2012, p. 234-235). Nesse sentido, correspondendo ao núcleo do tributo, desponta a norma tributária em sentido estrito, responsável por definir a própria incidência fiscal, sendo denominada, portanto, de regra-matriz de incidência tributária. A seu turno, referindo-se às demais regras que circundam o ramo jurídico em estudo mas que não cuidam, propriamente, do fenômeno da incidência, encontram-se as normas tributárias em sentido amplo.

Objeto de análise do cientista do Direito, a regra-matriz de incidência tributária é norma de conduta “vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias” (CARVALHO, 2012, p. 323). Sua classificação como norma de conduta se deve ao foco direto no comportamento das pessoas na relação de intersubjetividade a que se refere, entre a Administração Pública e o contribuinte¹. Dessa forma, expressando a imputação jurídico-normativa por meio do conectivo dever-ser, a regra-matriz de incidência tributária conjuga uma hipótese e uma consequência. A primeira alude a um fato, sendo denominada descritor, ao passo que a segunda, estabelecendo os efeitos jurídicos difundidos pelo acontecimento descrito, vem a ser qualificada como prescritor. Conforme aduz o renomado tributarista supracitado:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (2012, p. 236).

Assim sendo, verifica-se na norma tributária em sentido estrito um modal deôntico que orienta uma relação obrigacional de caráter tributário, na qual, uma vez concretizados os fatos descritos na hipótese, cabe à consequência a prescrição de uma

1 “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. [...] Umas como outras, portanto, exibem o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido, com o que se exaure a possibilidade normativa da conduta.” (CARVALHO, 2012, p. 148).

obrigação patrimonial a ser cumprida pelo sujeito passivo, a saber, o pagamento de tributo. Portanto, destacável é a valiosa utilidade científica da regra-matriz de incidência tributária para o operador jurídico, uma vez que, calcada no Direito Constitucional Tributário, possibilita, com facilidade, a identificação e o conhecimento da norma de imposição fiscal, permitindo, dessa forma, a realização de profunda e minuciosa análise da figura tributária.

2.1 A BASE DE CÁLCULO POSSÍVEL: UMA DIRETRIZ CONSTITUCIONAL

Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 51-52), há fundamental comando constitucional que norteia a determinação da natureza do tributo, consubstanciado no binômio formado pela hipótese de incidência e pela base de cálculo. Tal diretriz encontra-se inserta na leitura conjunta do § 2º do artigo 145 e do inciso I do artigo 154, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Ao critério quantitativo da norma tributária em sentido estrito incumbe a responsabilidade de albergar a base de cálculo, assim como a alíquota. Com relação à matéria, assim expõe a melhor doutrina:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. [...] Faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando, para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que 'A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação'. [...] O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador. (CARVALHO, 2012, p. 51-52).

Portanto, cabe ao intérprete o exame não somente da hipótese normativa e do fato gerador, isto é, da “previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a

obrigação de pagar [...] e de sua concretização no plano fático” (PAULSEN, 2012a, p. 154), como também do aspecto quantitativo do tributo e sua adequada correspondência pecuniária com a hipótese constante na norma jurídica reguladora da obrigação fiscal.

Como consequência, extrai-se da diretriz insculpida no texto constitucional o fundamental papel desempenhado pela base de cálculo na composição da norma tributária e na correta determinação do tributo. Inclusive, em respeitado posicionamento sobre o tema, construído no intuito de relativizar a exclusiva preponderância dada no passado ao fato gerador, Alfredo Augusto Becker enuncia ser a base de cálculo verdadeiro núcleo do tributo:

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*. *O núcleo é a base de cálculo* e confere o gênero jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo. (2010, p. 338 *apud* CARVALHO, 2012, p. 310) (grifos do autor).

Valendo-se das palavras de Luciano Amaro (2012, p. 276), a base de cálculo pode ser conceituada como a “medida legal da grandeza do fato gerador”, que, tendo sobre si aplicada a alíquota legalmente definida, é capaz de revelar o *quantum debeatur*, ou seja, determinar o montante patrimonial devido pelo sujeito passivo da obrigação jurídica, consubstanciando-se, assim, no critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária. Conforme aduz Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 309), é no critério quantitativo que “reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar.”

Nesse sentido, conforme enuncia Roque Antonio Carrazza (2011, p. 333-340), a Constituição Federal, ao definir a hipótese de incidência dos tributos acaba por, consequentemente, estabelecer a chamada base de cálculo possível, que é justamente determinada pela perfeita sintonia desta com o critério material da regra-matriz de incidência tributária advinda do texto constitucional, perfazendo, portanto, a diretriz já apontada, fruto de uma análise em consonância com o Direito Constitucional Tributário.

Sobretudo destinada a dimensionar pecuniariamente o tributo, a base de cálculo tem ainda como destacável a sua versatilidade, pois, paralelamente à sua primordial aplicação acima referida, dispõe de três distintas funções dotadas de alta relevância no estudo da norma tributária (CARVALHO, 2012, p. 310-315). Em primeiro lugar, encontra-se a função mensuradora, responsável por medir as proporções reais do fato. Há, assim, a fixação da fórmula numérica capaz de expressar o conteúdo econômico da hipótese de incidência.

Conquanto haja vastíssimo espaço de liberdade para o legislador na eleição do suporte mensurador do fato descrito, deve o mesmo, entretanto, ater-se ao “obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura”, devendo eleger, portanto, elemento factual “idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento” (CARVALHO, 2012, p. 311-312).

Em seguida, aparece a função objetiva, que, por sua vez, é destinada a compor a específica determinação da dívida. Assim, após a escolha legal da medida do fato, exsurge a base de cálculo, em conjunto com a alíquota, como “fator integrante de uma operação aritmética de multiplicação” (CARVALHO, p. 313) visando formar o produto pecuniário do dever jurídico a que submete o sujeito passivo da relação tributária.

Por fim, empregada a base de cálculo em uma comparação com o critério material da hipótese, verifica-se sua capacidade de confirmar, infirmar ou afirmar aquilo que consta no texto da lei. Em razão disto, esta última função é denominada comparativa, compreendendo-se a base de cálculo como sólido instrumento para a correta leitura da norma jurídica de incidência tributária. Objetivando explicitar sua aplicabilidade, traz-se à baila, mais uma vez, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada. Introduzimos uma noção de indubidosa operatividade, para a qual convocamos todas as atenções: havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer. Por isso, tem o condão de infirmar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aqueloutro que percebemos medido. (2012, p. 314).

Ante o exposto, forçoso concluir pela notória importância da base de cálculo, elemento integrante do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Sua utilidade hermenêutica é inferida a partir da adequada interpretação da norma jurídica que proporciona², sendo capaz de auxiliar na determinação da natureza do tributo a partir de sua compatibilidade com o critério material, o que possibilita a identificação da base de cálculo possível a partir da devida leitura do texto legislativo em consonância com os preceitos

2 Conforme aduz Amaro Cavalcante, não pode uma lei ser declarada lei inconstitucional “sob o único fundamento de que ela é injusta e opressiva, ou viola direitos e garantias dos cidadãos; a menos que se demonstre, juntamente, que semelhante injustiça é proibida, e que tais direitos e garantias se acham expressos na Constituição.” (1900, p. 235 *apud* CARRAZZA, 2012, p. 436).

basilares do Direito Constitucional Tributário.

2.2 O ICMS E O CÁLCULO POR DENTRO

A análise de quaisquer tributos não pode estar dissociada da diretriz constitucional consagrada, devendo-se observar, portanto, a compatibilidade da base de cálculo com a hipótese estatuída. Assim, no que diz respeito ao ICMS, o estudo não pode ser diferente. Imposto estadual e distrital definido no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal como incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS tem como base de cálculo, segundo a Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL), o valor da operação mercantil e o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Entretanto, causando infortuna estranheza, prevê o referido diploma legislativo no inciso I do § 1º do artigo 13 que, além do preço das mercadorias e dos serviços em que o ICMS incide por excelência, sua base de cálculo é ainda integrada pelo montante do próprio imposto³. Devido a sua estruturação, tal artifício é doutrinariamente conhecido como cálculo por dentro, uma vez que o próprio imposto inclui-se no interior da operação matemática que visa calcular o montante pecuniário final devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária relativa a esta exação fiscal.

Portanto, em vez de ser calculado por fora, com a devida incidência da alíquota diretamente sobre o valor da operação tributada, o ICMS é, em verdade, embutido no preço da mercadoria ou do serviço para, somente então, após ter sido a base de cálculo alargada, incidir a alíquota prevista, gerando, assim, uma quantia em desconformidade com o montante constitucionalmente devido. Desta feita, seguindo a diretriz constitucional sustentada para a determinação da natureza dos tributos, patente é a incompatibilidade deste aspecto da base de cálculo do ICMS com a hipótese de incidência insculpida para este imposto. Em oportuna advertência sobre o tema, Roque Antonio Carrazza alerta que “o divórcio entre a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo causa irremissível inconstitucionalidade” (2011, p.

3 Há que se ressaltar ainda a incidência do imposto em comento nas importações de bens, mercadorias e serviços, conforme estatui o art. 155, IX, *a* da Constituição Federal, recebendo tal figura o nome de ICMS-Importação. Sua base de cálculo, prevista na Lei Complementar nº 87/1996 a partir de alteração promovida pela Lei Complementar nº 114/2002, além de incluir o montante do próprio ICMS, abrange ainda diversos outros valores que excedem o preço dos bens, das mercadorias e dos serviços importados, tais como o imposto de importação e eventuais despesas aduaneiras. Ademais, com a redação dada pela EC 33/2001, passou a incidir mesmo quando o importador não é contribuinte habitual do imposto, ignorando o caráter mercantil do tributo. Conforme preceituam Paulsen e Melo (2012, p. 245), “é questionável a consideração de tributos no cálculo do ICMS, porque este tributo incide sobre operações mercantis e prestação de serviços, e não sobre tributos (impostos, taxas e contribuições).”

335).

À guisa de exemplo, quando recai sobre as operações mercantis, o ICMS tem como fato gerador a ocorrência de negócios jurídicos que envolvem circulação de mercadorias. Nos dizeres de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 210-214), dissecando o critério material da norma tributária que regula este imposto indireto, operações são “a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade)”, circulação, por sua vez, “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra sob um título jurídico” e, por fim, se caracteriza mercadoria como “o bem corpóreo⁴ da atividade profissional do produtor, do industrial, do comerciante e do prestador de serviço, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa”.

Sendo assim, restaria à base de cálculo do ICMS expressar idoneamente seu critério material, cumprindo adequadamente sua função mensuradora ao medir as proporções reais do fato. Dessa forma, o critério quantitativo do tributo deveria ser composto pela aplicação da alíquota legal ao valor da operação mercantil, que, por certo, embora envolva diversos preços desde a produção da mercadoria até a disponibilização do produto ao consumidor, não abrange o imposto⁵. Assim, a correta leitura da norma tributária em sentido estrito determina a incidência do ICMS somente após concluída a operação relativa à circulação de mercadorias, quando, de acordo com a função objetiva da base de cálculo, seria o momento apropriado para a aplicação da alíquota do imposto na operação aritmética destinada a determinar o *quantum debeatur*, respeitando-se, obviamente, a não cumulatividade característica do tributo em foco em eventuais operações mercantis entre si relacionadas. Empenhando-se no posicionamento ora defendido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo são uníssonos ao sustentar que a base de cálculo deve refletir exatamente a hipótese de incidência do tributo, não havendo espaço para “elementos estranhos ao valor da operação”:

Somente devem integrar a base de cálculo os valores inerentes às mercadorias e/ou serviços de transporte e de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Não deveriam ser incluídos elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e das prestações de serviços. (2012, p. 236).

4 Os autores ressaltam que “este conceito sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrando no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF).” (PAULSEN; MELO, 2009, p. 213).

5 “Ademais, uma base de cálculo imprópria – é dizer, em descompasso com a hipótese de incidência – põe por terra o rígido esquema de repartição de competências tributárias, já que transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional. E, pior: com a apuração incorreta do montante a pagar, o contribuinte vê ruir a garantia que a Lei Maior lhe dá, de só se submeter a encargos tributários que lhe digam respeito.” (CARRAZZA, 2011, p. 90).

Outrossim, em face das circunstâncias apresentadas, tem-se que a base de cálculo do ICMS, por meio de sua função comparativa, tem plena aptidão para infirmar o critério material do tributo, uma vez que é manifesta a incompatibilidade entre ambas, pois, como visto, tem-se por certo que o imposto não faz parte da hipótese de incidência insculpida no diploma constitucional.

2.3 O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Embora se afigure visivelmente perceptível a incompatibilidade do cálculo por dentro com a base de cálculo possível do ICMS, bem como seu caráter incisivamente contrário aos princípios regentes do Direito Tributário, não vem sendo prevalecente a tese ora sustentada no Supremo Tribunal Federal⁶, conforme já salientado nas linhas introdutórias deste trabalho. Instada a se pronunciar a respeito do tema, tem a Corte Máxima do país se mostrado reticente à mudança jurisprudencial, mantendo-se presa às amarras da tradição apregoada ao longo dos anos no sentido de dar guarida à inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, após ter sido decidido no ano de 1999 a favor da constitucionalidade do cálculo por dentro deste imposto indireto nos autos do Recurso Extraordinário nº 212.209/RS (BRASIL, 1999), deu-se a derradeira decisão sobre a matéria no ano de 2011, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP⁷. Apesar de seu intuito conservador, ratificando a pretérita visão erigida pelo Tribunal Constitucional em que se reconhece a validade do cálculo por dentro perante a Carta Magna, é fundamental destacar que a matéria jamais foi enfrentada como *principaliter tantum* em sede de controle concentrado de constitucionalidade, denotando, portanto, a ausência de eficácia *erga omnes* das decisões sobre o tema.

Necessário é, entretanto, destacar a abordagem suscitada por Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha a respeito do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, qual seja, a objetivação do recurso extraordinário, da competência do Supremo Tribunal Federal. Segundo noticiam os eminentes processualistas, algumas mudanças bastante significativas ocorreram nos últimos tempos, dentre as quais se destacam a utilização do recurso extraordinário como instrumento de controle abstrato de constitucionalidade, servindo, assim, de orientação para o Tribunal em futuras situações semelhantes (2012, p.

6 Devido ao posicionamento do STF sobre o tema, tem também o Superior Tribunal de Justiça acolhido a validade do cálculo por dentro em suas decisões, assim como o Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

7 Dentre os acórdãos lavrados no STF abordando a matéria, podem ser citadas ainda as decisões oriundas dos Recursos Extraordinários nº 209.393/SP e nº 254.202/SP, julgados e publicados em 2000.

360-361). Contudo, ponderam os citados doutrinadores que os efeitos da referida objetivação não estão vocacionados a ocorrer deliberadamente. Para tanto, propõem uma divisão classificatória das decisões emanadas do STF corroborando este entendimento afirmado:

As decisões do STF, em matéria de controle de constitucionalidade e interpretação da constituição, podem ser divididas em quatro espécies, de acordo com a sua força vinculante e a extensão subjetiva dos seus efeitos: a) proferidas por uma turma, em controle difuso; b) proferidas pelo Pleno, em controle difuso, e ainda não consagradas em enunciado da súmula vinculante; c) posicionamentos já consagrados em súmula vinculante; d) decisões em controle concentrado de constitucionalidade. (DIDIER; CUNHA, 2012, p. 366).

Tendo em vista a classificação exposta, enquadram-se as decisões do STF sobre a constitucionalidade do cálculo por dentro na segunda espécie (“b”), visto que foram proferidas pelo Pleno sem a consagração da matéria em enunciado da Súmula Vinculante. Desta feita, a decisão de eficácia *inter partes* proferida em sede de recurso extraordinário até “pode produzir efeitos *ultra partes*, como precedente jurisprudencial vinculativo, mas pode ser revista pelo Pleno do STF, surgindo novos fundamentos e tendo em vista a evolução do pensamento a respeito do assunto” (DIDIER; CUNHA, 2012, p. 366). Conquanto tenha sido apresentada proposta de edição de Súmula Vinculante no julgamento do RE nº 582.461/SP, não se tem notícias de sua aprovação. Todavia, ainda assim, por ter sido a questão constitucional debatida *incider tantum*, inapta seria a decisão para ficar imune pela coisa julgada material. Além disso, é importante frisar que em ambos os pleitos decisórios o Plenário estava desfalcado de dois Ministros, impossibilitados de comparecer às respectivas sessões de julgamento⁸. Tem-se por louvável, ademais, que as decisões tenham sido proferidas por maioria, afastando a unanimidade em tão delicado tema, merecendo destaque o fato de que no ano de 2011 mais um julgador⁹ se posicionou em defesa da inconstitucionalidade do cálculo por dentro, o que denota a ainda existente divergência sobre a matéria.

Não obstante o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal, passível de, ainda que remota, mudança jurisprudencial, o debate acadêmico sobre o cálculo por dentro não pode se curvar a um posicionamento sustentado em afronta ao Texto Maior, pois, como visto, esta figura é técnica que desrespeita diretriz constitucional estatuída, uma vez que, por via oblíqua, consagra a incompatibilidade da base de cálculo com o critério material, circunstância inconcebível na estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

8 No ano de 1999 estiveram ausentes, justificadamente, os Ministros Carlos Velloso, então Presidente do Tribunal, e Celso de Mello. Em 2011, por sua vez, não se encontravam presentes, justificadamente, o Ministro Joaquim Barbosa e, em viagem oficial à Federação da Rússia, o Ministro Ricardo Lewandowski.

9 Já tendo sustentado a tese da inconstitucionalidade do cálculo por dentro no julgamento de 1999, o Ministro Marco Aurélio foi acompanhado em 2011 pelo Ministro Celso de Mello.

3 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E TRIBUTAÇÃO: CÁLCULO POR DENTRO, SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE

O estudo do Direito Tributário, especialmente no Brasil, é inapto a passar ao largo da reverência à Constituição Federal. Como bem acentua Roque Carrazza, “o fenômeno tributário não pode ser analisado com respaldo, apenas, na legislação infraconstitucional” (2012, p. 426). Neste sentido, prossegue o eminente tributarista:

Nossa Carta Suprema [...] optou por regular com uma miríada de normas e princípios o tema. [...] Portanto, no Brasil, o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade. (2012, p. 426-427)

Assim, somente a tributação balizada nos limites impostos pelo Texto Maior é capaz de conferir legitimidade à atuação estatal, pois, sendo a exigibilidade do tributo um ato de império sem a concorrência da vontade do contribuinte, “é justamente a Constituição, com seus grandes princípios, que mantém a ação de tributar dentro do Estado Democrático de Direito” (CARRAZZA, 2012, p. 427)¹⁰.

3.1 O REGIME DE EXCEÇÃO CONFERIDO AO CÁLCULO POR DENTRO

Inobstante tais considerações, a história tem sido diferente com relação ao cálculo por dentro. A origem da inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS remonta à década de 1960, quando era ainda vigente a Constituição de 1967. Assim, foi a partir do Decreto-Lei nº 406/1968 (BRASIL), baixado no dia 31 de dezembro pelo então Presidente da República Artur da Costa e Silva, que se tornou instituído o cálculo por dentro no ainda intitulado ICM, o imposto que incidia somente sobre operações relativas à circulação de mercadorias¹¹. Eis a redação do § 7º do artigo 2º do citado instrumento normativo:

10 Como bem assevera Reinhold Zippelius (1997, p. 70), “o poder do Estado é ambivalente. Um Estado que dispõe de poder para proteger eficazmente os seus cidadãos também é suficientemente poderoso para os reprimir.”

11 “Esse critério vem sendo aplicado desde o DL nº 406/68 (art. 2º, § 7º), pelo que se incorporou na prática tributária. Todavia, sua constitucionalidade é duvidosa, porque a regra-matriz constitucional diz que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas não diz que o imposto incide também sobre o próprio ICMS.” (CASSONE, 1999, p. 322 *apud* D'AVILA, 2009, p. 85).

Art. 2º. A base de cálculo do impôsto é:

[...]

§ 7º O montante do impôsto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere êste artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de contrôle.

Dessa forma, a sistemática integrou-se na práxis tributária brasileira, de maneira que, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, veio a ser novamente consagrado o cálculo por dentro em um diploma regulador do imposto, já enquadrado como ICMS, a nível nacional. A repetição da vergastada regra coube então à Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL)¹², *in verbis*:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Finalmente, não satisfeito o constituinte derivado com a regulação da matéria em âmbito infraconstitucional, no ano de 2001 foi erigida ao Texto Maior a inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo por meio de alteração ocorrida pela Emenda Constitucional nº 33 (BRASIL) no artigo 155, com a inclusão da alínea *i* ao inciso XII de seu § 2º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

¹² Contrário a esta possibilidade, assim se posiciona Roque Antonio Carrazza: “A lei complementar que vier a cuidar da base de cálculo dos 'impostos discriminados nesta Constituição' (art. 146, III, 'a') só poderá explicitar o que está implícito, a respeito, na Constituição. Não lhe é dado inovar, mas, apenas, declarar. Em razão de seu caráter declaratório, apenas pode tornar mais clara a *base de cálculo possível* dos impostos. Nunca a desvirtuar.” (2011, p. 340) (grifos do autor).

XII - cabe à lei complementar:

[...]

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A bem da verdade, como se observa, a redação da alínea acrescentada foi elaborada com o fito de consolidar o cálculo por dentro no mais alto nível hierárquico não somente na clássica incidência do ICMS sobre operações mercantis e serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, como também sobre as importações de bens, mercadorias ou serviços, ponto que até então carecia de pleno esclarecimento na legislação até a aprovação da Emenda Constitucional nº 33/2001¹³. Trata-se, portanto, de genuína “manobra capciosa”, nos dizeres de Roque Antonio Carrazza, que assim pontua:

Tentou-se, assim, convalidar, por via reflexa (com a *cândida* frase “também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”), o *cálculo por dentro* do ICMS, que aqui estamos zurzindo. [...] Com efeito, não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente – como no caso em estudo – a *base de cálculo possível*. (2011, p. 352) (grifos do autor).

Dessa forma, bem se vê que a prática de incluir o próprio ICMS em sua base de cálculo tornou-se ato arraigado no sistema fiscal brasileiro, sendo fato que perdura há mais de quarenta anos na aferição das receitas estaduais advindas do imposto em comento devido à larga atividade expendida em favor do cálculo por dentro na legislação de caráter nacional e, não menos, nos Tribunais pátrios, em franca contrariedade aos princípios conformadores do Direito Constitucional Tributário.

Nesse sentido, demonstrando o regime de exceção constitucional salvaguardado ao cálculo por dentro no âmbito jurisprudencial, uma análise dos votos proferidos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP (BRASIL, 2011) permite visualizar que o posicionamento dominante no Plenário foi profundamente marcado pela inércia. O forte apego a uma tradição fiscal em detrimento da carta de direitos concedida ao contribuinte na

13 Em artigo publicado no jornal O Estado de S. Paulo em 03 de setembro de 2003, intitulado “ICMS: imposto por dentro, cidadão por fora”, Guilherme Duque Estrada de Moraes clarifica os fatos sobre o tema: “Até há pouco tempo, na maioria dos Estados, essa fórmula de cálculo era adotada apenas para as operações no mercado interno. Ante as queixas da indústria local, prejudicada com a vantagem concedida aos produtos importados, o governo passado resolveu corrigir a falta de isonomia. Mas, em vez de igualar a forma de cobrança no mercado interno à adotada no caso dos produtos importados, preferiu alterar a Constituição para determinar que nas importações o valor do imposto passasse a ser calculado da mesma forma que nas operações no mercado interno, em que o valor do imposto integra sua base de cálculo. Na prática, aumentou o ICMS das importações e gerou, de lambuja, um aumento na arrecadação dos Estados. Tudo em nome do atendimento a um pleito dos próprios contribuintes” (p. 2).

Constituição é circunstância que se extrai dos votos adiante colacionados:

Ministro Luiz Fux: “O legislador complementar estabeleceu que incide o ICMS sobre o valor da mercadoria e mais sobre a base de cálculo, incluindo-se o ICMS devido. Então, se é justo ou se é injusto pouco importa, está na Constituição Federal, está na lei complementar. [...] Essa jurisprudência é mais do que vintenária, uma ruptura dessa jurisprudência, que está de acordo com a Lei Complementar nº 87, traz severos desastres e prejuízos para os Estados que contam com essa receita e os seus conseqüentários.” (p. 218-219).

Ministro Dias Toffoli: “Entendo que é o caso de ratificar a jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal Federal (RE nº 212.209/RS), [...] A inclusão do tributo repassado ao consumidor, em sua própria base de cálculo, é uma decisão do legislador e, no Brasil, tem sido a tradição.” (p. 223).

Ademais, impende destacar que a tentativa de respaldo constitucional ao cálculo por dentro se origina de Emenda ao texto originário, este que, todavia, ostenta superioridade. Dessarte, devem prevalecer os direitos fundamentais dos contribuintes inculpidos como cláusulas pétreas na Carta Magna, pois, como afirmam Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2012, p. 156), “o significado último das cláusulas de imutabilidade está em prevenir um processo de erosão da Constituição”. Todavia, intrigante é o voto proferido por um dos autores citados, também Ministro do STF e Relator do acórdão na ocasião, pois descuidou-se do entendimento apostado em sua obra, uma vez que enalteceu o texto oriundo da Emenda sem se atentar para a sólida estrutura em prol do contribuinte proveniente do Poder Constituinte Originário. Eis o trecho de seu voto:

Ministro Gilmar Mendes: “Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas.” (p. 190).

Por certo esta foi a interpretação desejada pelo constituinte derivado e pelo legislador complementar, a qual, porém, não se coaduna com a égide constitucional conferida ao contribuinte face a eventuais abusos cometidos pelo Estado enquanto arrecadador de tributos, pois, “a reiteração da inconstitucionalidade não a torna constitucional, como é cediço” (CARRAZZA, 2011, p. 344). Ora, indubitável é que a efetividade dos direitos fundamentais depende precipuamente de uma atuação positiva da parte do Poder Judiciário, tal qual brilhantemente exposto pelo Ministro Marco Aurélio em palavras proferidas perante os demais magistrados na ocasião do julgamento em tela:

Ministro Marco Aurélio: “Não se pode consagrar, em um Colegiado, o apego ao

misoneísmo. Só porque, no passado, concluiu-se de certa forma, sendo o Colegiado outro Colegiado em termos de composição, não se pode passar a bater carimbo. Isso não é julgamento.” (p. 216).

Assim, apenas um Judiciário livre dos interesses capitaneados pelos demais Poderes é capaz de fazer frente a atos contrários à Constituição Federal, pois somente uma visão constitucional do cálculo por dentro é capaz de proporcionar a confirmação de seu repúdio pela ordem jurídico-tributária.

3.2 A SEGURANÇA JURÍDICA E O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

“A manipulação da base de cálculo do tributo acaba fatalmente alterando sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança” (CARRAZZA, 2011, p. 335). Esta é exatamente a consequência da falta de correspondência entre a base de cálculo do ICMS e a sua hipótese de incidência determinada na Constituição. O princípio da segurança jurídica encontra guarida no próprio conceito de Estado Democrático de Direito, sendo deste um verdadeiro corolário. Expressamente insculpido no Preâmbulo da Carta Magna, é destacado como um valor máximo da sociedade brasileira, assumindo, portanto, um caráter de indispensabilidade no sistema jurídico nacional.

Ademais, insta ressaltar que a segurança jurídica se coloca, ao mesmo tempo, como um subprincípio e um sobreprincípio no ordenamento pátrio. Como enfatiza Leandro Paulsen, além de derivar do princípio do Estado de Direito, existem diversos princípios decorrentes da segurança jurídica “que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança”, resguardando, assim, “valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização” (2012a, p. 69). Aliás, assevera Heleno Taveira Torres que a segurança jurídica, “como regra expressa, tanto se faz presente na condição de 'direito fundamental à ordem jurídica segura' quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade” (2011, p. 188 *apud* CARRAZZA, 2012, p. 463).

Entretanto, em franca contrariedade à força que emana do princípio da segurança jurídica, a decisão prolatada nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP (BRASIL, 2011) obstina-se em não reconhecer a necessária e eficaz proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes garantida pelo princípio em comento. De acordo com a exposição do pensamento dominante na lavra dos votos vencedores, não haveria, em sede constitucional, a previsão de um direito capaz de afastar a incidência de tributos na base de cálculo de outras

exações fiscais. Conforme trecho proferido pela Ministra Ellen Gracie na oportunidade, “não há uma garantia constitucional genérica contra a sobreposição de tributos, o que foi destacado pelo Ministro Ilmar Galvão ainda no mesmo RE 212.209” (p. 207). Há, porém, completa distinção entre o exposto e a tributação em que se inclui o próprio imposto em sua base de cálculo, demonstrando, novamente, o apego à tradição jurisprudencial da Corte em detrimento da melhor interpretação constitucional.

Todavia, cumpre a menção à doutrina de Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual não deve ser feita a interpretação simplesmente gramatical das normas jurídicas, com base em um exclusivo foco literal. Em verdade, a leitura das regras reguladoras do campo tributário deve ocorrer com respeito a todo o sistema jurídico formado a partir da Constituição. Eis sua exposição destacando a primazia da interpretação sistemática:

Quer isto exprimir, por outros torneios, que a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. (2012, p. 238).

Nesse diapasão, segundo corretamente enuncia Roque Antonio Carrazza, há na ordem constitucional brasileira um conjunto de proibições dispostas sistematicamente que visam limitar o poder de tributar, resultando em verdadeira determinação de cunho negativo, porquanto restringem o conteúdo possível das normas relacionadas à tributação. Dentre tais vedações, está certamente a diretriz constitucional que determina a base de cálculo possível, fundada na compatibilidade com o critério material da regra-matriz. Assim pontua o respeitado tributarista:

A Constituição determinou de modo negativo, isto é, através de proibições, o *conteúdo possível* das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos etc. Em outros termos, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos. Merecem guarida, neste passo, as lições da doutrina norte-americana, quando apregoa que a ordem tributária impõe restrições ao exercício da competência tributária, com o fito de proteger os direitos fundamentais das pessoas, abrigando-os das arbitrariedades do poder (Thomas Cooley). (2012, p. 455-457) (grifos do autor).

Assim sendo, foi com base no citado conjunto de direitos fundamentais garantidos ao contribuinte na Constituição Federal que Paulo de Barros Carvalho conceituou o chamado Estatuto do Contribuinte. Segue abaixo sua destacada construção doutrinária:

Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade. (1978 *apud* CARRAZZA, 2012, p. 459) (grifos do autor).

Portanto, é a partir do respeito aos referidos direitos fundamentais e à faixa de liberdade do contribuinte onde a tributação não pode se desenvolver que o referido Estatuto tem aplicabilidade plena, balizando a atuação do Fisco perante os sujeitos passivos das obrigações tributárias. Dessarte, sendo visível que a base de cálculo por dentro do ICMS determina a incidência do imposto sobre matéria estranha à hipótese descrita na Constituição, tem-se por desconsiderado o Estatuto do Contribuinte, o que fere de morte a segurança jurídica que o fundamenta.

Além disso, merece menção o conteúdo de proteção à confiança proveniente da segurança jurídica. Assim, partindo do conceito de tributo delineado no Código Tributário Nacional¹⁴, cuja definição corresponde a uma prestação compulsória baseada em lei que, cobrada vinculadamente na esfera administrativa, determina o cumprimento de uma obrigação pecuniária distinta de sanção de ato ilícito, outra opção não há senão o reconhecimento de que os entes tributantes devem primar pela previsibilidade da cobrança diante do sujeito passivo, tendo em vista as peculiaridades que circundam esta ímpar relação de confiança delineada pela Constituição. Por esta razão, é esse o teor dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, que afirma ser incumbência do Estado “zelar para que todos não só tenham uma proteção eficaz dos seus direitos como possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotarem” (2012, p. 464), assegurando, dessa forma, a efetividade do Estatuto do Contribuinte.

Protegida, portanto, a confiança do indivíduo pela Administração Pública, encaminha-se para o princípio da boa-fé objetiva, que, conectado à segurança jurídica, traz consigo um padrão de conduta socialmente esperado, guiando, assim, a própria atuação do Poder Público como ente tributante, consubstanciando-se em um dever de agir pautado pela lealdade, certeza e lisura (MELLO, E.R., 2008, p. 32). Nesse sentido, passa-se a esperar das pessoas políticas uma atuação que valorize não somente a confiança nelas depositadas pelos contribuintes, como também a expectativa de que a conduta do Fisco seja estritamente em

¹⁴ Art. 3º, Lei nº 5.172/1966 (BRASIL).

conformidade com o Estatuto do Contribuinte, repositório dos direitos fundamentais dos pagadores de tributos.

Apesar disso, mais uma vez se destaca negativamente o cálculo por dentro. Em verdade, percebe-se claramente que a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS é uma postura contrária aos ditames da boa-fé objetiva, uma vez que tal técnica se caracteriza por artifício simulador elaborado com o fim de ludibriar o contribuinte. Conseqüentemente, atua no desvirtuamento a regra-matriz constitucional de maneira oblíqua, o que denota uma afronta a princípios que norteiam a tributação. Como bem sustentado por Heinz Paullick, “o moderno direito tributário já não conhece o súdito, que era um mero objeto da tributação. A atual administração financeira relaciona-se com o cidadão livre e emancipado, que possui, em virtude da Constituição, uma esfera jurídica própria” (1980, p. 36 *apud* CARRAZZA, 2012, p. 460).

À vista disso, o contribuinte, como cidadão livre, deve ser tributado com a garantia da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, tendo ao seu lado, por certo, um estatuto de direitos fundamentais que lhe garante uma tributação pautada nos preceitos do Direito Constitucional Tributário, dentre os quais se destaca a necessária equivalência da base de cálculo do tributo com sua hipótese de incidência, circunstância infortunadamente não respeitada no cálculo por dentro do ICMS.

3.3 A LEGALIDADE COMO CONDUTORA DA TRIBUTAÇÃO: A MAJORAÇÃO INDEVIDA DE ALÍQUOTAS CAUSADA PELO CÁLCULO POR DENTRO

O Estado Democrático de Direito, devido a sua própria essência, tem o condão de limitar os poderes públicos. Para tanto, visando o cumprimento deste objetivo, é a lei, em seu amplo sentido, o instrumento idôneo a conduzir a atuação estatal de maneira a garantir, legitimamente, os direitos fundamentais garantidos às pessoas. Assim, caracterizado o princípio de legalidade, toda a atividade estatal deve estar à lei vinculada, o que denota, portanto, o primado desta no Estado de Direito¹⁵. Ademais, insta salientar que, como verdadeira Lei das Leis, a Constituição tem como tarefa o balizamento da própria produção legislativa, ordenando, dessa forma, o obrigatório ajuste das leis aos preceitos constitucionais.

Na seara tributária, a seu turno, não é diferente. Em verdade, ocupa o princípio da legalidade no campo fiscal autêntico lugar de destaque, pois, como acentua Luiz Eduardo

¹⁵ Repousa no texto constitucional brasileiro o princípio da legalidade em destacada posição no rol dos direitos fundamentais, sendo determinado no inciso II do artigo 5º que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Schoueri, até “mesmo em regimes ditatoriais a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes” (2012, p. 357).

Sendo assim, se comporta o princípio da legalidade como “uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário” (CARRAZZA, 2012, p. 272), cuidando o texto constitucional, inclusive, de expressamente regular a matéria ao determinar ser vedado aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”¹⁶ Nesse sentido, cabe apontar os ensinamentos de Leandro Paulsen:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, *reserva absoluta de lei*, também designada de legalidade estrita. (2012a, p. 93) (grifos do autor).

Com efeito, não basta ainda que a normatização do tributo seja feita superficialmente. Segundo aponta Alberto Xavier (1978, p. 87 *apud* CARRAZZA, 2012, p. 466), decorrendo diretamente do princípio da legalidade, “a tipicidade do fato tributário pressupõe [...] uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos.” Dessa forma, em razão de sua exaustiva atuação na esfera fiscal, atribui-se à lei a função de genuína condutora da tributação, indicando, assim, os possíveis caminhos a serem percorridos pela Administração Pública no exercício de sua atividade arrecadatória.

Todavia, apesar do direcionamento dado ao Poder Legislativo em sua função legiferante, não raras vezes é o princípio da legalidade desrespeitado. Padecendo a norma de inconstitucionalidade, ocorre, como bem pondera Roque Carrazza, “o *desvio de poder*, [...] um vício, de natureza objetiva, caracterizado pelo desencontro entre o conteúdo da lei e aquele que seria o adequado à consecução dos fins traçados pela Constituição.” (2012, p. 376) (grifos do autor). No que se refere ao vergastado cálculo por dentro do ICMS, patente é o desvio de poder na elaboração das normas sobre as quais repousa a combatida técnica fiscal, tendo em vista o visível descompasso entre sua previsão legal e os preceitos consagrados na Constituição Federal.

Assim, da tipicidade tributária, consequência direta do princípio da legalidade, infere-se a exigência de que a norma-padrão do tributo regule-o de maneira pormenorizada, o

16 Art. 150, I, Constituição Federal.

que confirma a rigorosidade da reserva absoluta de lei nesta seara. Como Lei das Leis, devem as demais normas obediência à Constituição ao tratarem da tributação, sendo certo que a regra-matriz constitucional deve ser refletida pelas normas de menor hierarquia em qualquer previsão legislativa de cunho tributário. A este respeito pontua o citado tributarista:

Enfim, os *tipos tributários* devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego da analogia, nem da discricionariedade. Sempre mais notamos, portanto, que o *princípio da tipicidade fechada* contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a *quantificação* do tributo. (2012, p. 468) (grifos do autor).

Tendo sido demonstrada a incompatibilidade da base do cálculo do ICMS com sua hipótese de incidência a partir da inclusão do próprio imposto no montante pecuniário em que incide a alíquota, atestada está a inconstitucionalidade do cálculo por dentro, o que configura, portanto, uma afronta ao tipo tributário descrito para este imposto na Carta Maior. Com a devida ênfase, Roque Antonio Carrazza descreve tal artimanha fazendária como verdadeiro novo imposto não ancorado no texto constitucional, tratando-se de peça que extrapola os tipos tributários possíveis à instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal, violando, assim, o princípio da reserva das competências tributárias, *in verbis*:

Uma figura híbrida e teratológica, que não se ajusta aos modelos de nenhum dos cinco impostos que a Constituição, como vimos, rotulou de ICMS. [...] Os Estados e o Distrito Federal só podem criar os impostos arrolados no art. 155, I a III, CF. Nenhum mais. Trata-se, portanto, de um *numerus clausus*, que milita em favor dos administrados (contribuintes). Estes têm o direito constitucional subjetivo de não pagar, a tais pessoas políticas, nenhum outro imposto, ainda que *embutido* num dos discriminados nos aludidos incisos. (2011, p. 342) (grifos do autor).

A Constituição delegou à Lei Complementar a tarefa de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”¹⁷, coube ao Código Tributário Nacional determinar que somente a lei, em sintonia com o princípio da legalidade, pode estabelecer “a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo”¹⁸. Contudo, em confronto com a tipicidade tributária, implica o cálculo por dentro em indevida majoração das alíquotas legalmente estatuídas, ao contrário do que ocorre nos impostos calculados por fora. A título de exemplo, ao calcular o valor devido a título de Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), também de competência estadual, incidente a uma alíquota de 5% (cinco por cento)

17 Art. 146, III, Constituição Federal.

18 Art. 97, IV, Lei nº 5.172/1966.

sobre a hipotética doação tributável de um bem no valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), chega-se facilmente ao montante de R\$ 500,00 (quinhentos reais) como quantia devida pelo contribuinte, correspondente, exatamente, a 5% (cinco por cento) do valor do bem doado¹⁹.

Todavia, quanto ao ICMS, a realidade se mostra vertiginosamente distinta. Antonio Augusto D'Avila explicita que, para se realizar o cálculo por dentro do ICMS, deve ser utilizada a fórmula “ $100 \div (100 - \text{alíquota})$ ”²⁰, que tem como resultado um fator que, uma vez multiplicado pelo valor da operação mercantil, traz ao conhecimento a inidônea base de cálculo em que se encontra embutido o valor do próprio imposto (2009, p. 106). Além disso, valendo-se de outra equação como ferramenta (CARRAZZA, 2011, p. 343), caracterizada, a seu turno, por “ $(100 \times \text{alíquota}) \div (100 - \text{alíquota})$ ”, extrai-se a real alíquota incidente de fato na operação tributada, demonstrando, portanto, que as alíquotas do ICMS são inconstitucionalmente majoradas com a utilização do combatido cálculo por dentro.

Dessa forma, considerando como exemplo uma hipotética operação mercantil no valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)²¹, tributada a 18% (dezoito por cento) conforme a previsão legal²², seria incidente, em verdade, uma alíquota de 21,95% (vinte e um vírgula noventa e cinco por cento) sobre a operação realizada, porque:

$$18 \times 100 = 1.800 \text{ e } 100 - 18 = 82$$

$$1.800 \div 82 = 21,95\%$$

Ademais, a base de cálculo fictícia seria de R\$ 12.195,00 (doze mil cento e noventa e cinco reais), na qual se encontrariam embutidos o preço da operação de circulação de mercadorias e o valor do imposto calculado por dentro, totalizado este no montante de R\$ 2.195,00 (dois mil cento e noventa e cinco reais) a ser direcionado ao ente tributante²³, pois:

$$100 \div (100 - 18) = 1,2195$$

19 Considerou-se, para o exemplo, a alíquota única de 5% (cinco por cento) incidente na transmissão por *causa mortis* e transmissão por doação no Estado de Minas Gerais para os fatos geradores ocorridos a partir de 28 de março de 2008, prevista no art. 10 da Lei Estadual nº 14.941/2003 com alteração promovida pela Lei Estadual nº 17.272, de 28/12/2007.

20 “A base de cálculo do ICMS é base majorada pela aplicação, sobre o valor da operação ou prestação, de fator obtido pela fórmula $100/(100-A)$, onde “A” é a alíquota.” (D'AVILA, 2009, p. 107).

21 Compõem o preço da operação mercantil, entre outros, o próprio custo da mercadoria, as despesas administrativas e financeiras e o lucro do contribuinte de direito do imposto (D'AVILA, 2009, p. 107).

22 No Estado de Minas Gerais, conforme estatui o art. 12, I, *d* da Lei Estadual nº 6.763/1975, é de 18% (dezoito por cento) a alíquota residual do ICMS nas operações e nas prestações internas não constantes em alíneas específicas.

23 Com base nas ideias expostas por Guilherme Duque Estrada de Moraes (2003), para se chegar a esse valor é preciso considerar que R\$ 10.000,00 (dez mil reais) não correspondem efetivamente à base de cálculo, mas sim ao resultado de uma subtração, qual seja, a base de cálculo fictícia determinada pelo cálculo por dentro menos o valor do imposto. Dessa forma, R\$ 10.000,00 (dez mil reais) são apenas 82% (oitenta e dois por cento) do valor sobre o qual os 18% (dezoito por cento) devem incidir. Na prática, em uma operação teoricamente taxada com a alíquota de 18% (dezoito por cento) de ICMS, o imposto é de 21,95% (vinte e um vírgula noventa e cinco por cento).

$$10.000,00 \times 1,2195 = \text{R\$ } 12.195,00$$

Prosseguindo Antonio Augusto D'Avila na demonstração da indevida majoração das alíquotas legais do ICMS, assim expõe o autor visando evidenciar a repercussão do cálculo por dentro na infringência da legalidade:

E não se diga que a majoração não tenha maior relevância. Para uma alíquota de 12%, o alargamento é de 13,64%; para uma alíquota de 17%, a ampliação da base salta para 20,48%; se a alíquota for 18%, a expansão é de 21,95%; para alíquotas mais altas, de 25% e 30%, a majoração, simplesmente, assume proporções elevadíssimas, 33,33% e 42,86% respectivamente. (2009, p. 107).

Dessarte, configura-se a existência de duas alíquotas na tributação do ICMS: a legal e a real. No primeiro caso, tem-se uma alíquota que, embora devidamente prevista no texto legal, é apenas de fachada, uma vez que, com a inserção do próprio imposto na base de cálculo, ocorre a sua oblíqua majoração. Sendo, portanto, a alíquota legal desrespeitada, verifica-se a configuração da alíquota real que corresponde efetivamente à parcela pecuniária cobrada pelo Estado-membro e pelo Distrito Federal a título de ICMS.

Ademais, cumpre ressaltar que a técnica empregada pelo Fisco torna letra morta a previsão constitucional²⁴ que confere ao Senado Federal competência para estabelecer determinadas alíquotas para o ICMS, incluindo-se dentre as atribuições a definição de limites máximos em operações internas e a determinação das alíquotas incidentes em operações interestaduais. Conforme aduz Roque Antonio Carrazza, “estes tetos – que são garantias para os contribuintes – não podem ser superados por meio de artifícios” (2011, p. 344).

Portanto, em vez de seguir a Administração Fazendária o adequado percurso constitucional com aptidão para promover eventual aumento de alíquotas, isto é, por meio da lei e com respeito às demais limitações ao poder de tributar, optou o Fisco por promover a majoração do tributo devido por meio do cálculo por dentro, um artifício manejado pela via oblíqua e à margem do sistema de proteção do contribuinte. Por consequência, resta claro que o método eleito pelo legislador para aferir o montante de ICMS devido burla a alíquota legalmente prevista, maculando a Lei das Leis e, conseqüentemente, o princípio da legalidade, condutor da tributação no Estado Democrático de Direito.

²⁴ Segundo dispõe o inciso IV do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, deve estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. Por sua vez, estatui o inciso V que é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, bem como fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

4 CÁLCULO POR DENTRO E DIREITO DE PROPRIEDADE: A AFRONTA À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À VEDAÇÃO AO CONFISCO

A tributação por parte do Estado está intimamente ligada ao direito fundamental de propriedade, garantido pela Constituição Federal no inciso XXII de seu artigo 5º. Em verdade, conforme ensinamentos de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, a atividade tributária pressupõe a propriedade privada, tendo em vista sua intrínseca relação de dependência. A este respeito expõem os autores:

Afirmar que o tributo é elemento do modelo econômico acolhido no texto constitucional significa compreendê-lo como reflexo da constituição econômica, isto é, do “conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica”. A tributação pressupõe a propriedade privada, já que nela incide e dela se nutre. Por isso, não pode ser tão exacerbada, que venha a destruí-la, nem tão baixa, que não possa gerar as receitas necessárias para protegê-la, pois “Estado fiscal e economia de mercado implicam-se mutuamente”. Um Estado lastreado no tributo é, portanto, um Estado que necessariamente deve assegurar a propriedade privada. (2012, p. 1605).

Nesse sentido, embora destinada a receita tributária à nobre finalidade de assegurar a saúde orçamentária do Estado com vistas à realização das funções públicas a ele atribuídas²⁵, resta patente a invasão sofrida no patrimônio privado²⁶ como decorrência lógica da tributação, uma vez que, como visto, consiste o tributo em obrigação pecuniária de caráter impositivo incidente sobre a riqueza dos particulares. Nesse diapasão, traz-se à baila os ensinamentos de Elizabete Rosa de Mello:

Afinal, o direito de propriedade de forma abrangente não existe. Na obra “O mito da propriedade” dos autores Liam Murphy e Thomas Nagel [2005], chamam atenção para o direito à propriedade de parte dos bens que os contribuintes adquirem durante suas vidas, sendo que somente podem usufruir parcela do que conquistam após serem cobrados os tributos diretos e indiretos. (2013, p. 64).

Dessa forma, tendo em vista a necessidade de se buscar a promoção da máxima efetividade do direito fundamental de propriedade, somente é autorizada a incursão no patrimônio particular pela atividade arrecadatória se for mantido o respeito aos ditames

25 Conforme lição de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2012, p. 1605), “não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos.”

26 Interessante notar que “embora se afirme que o patrimônio enquanto tal não está submetido à proteção do direito de propriedade [em um contexto conceitual de cunho constitucional], reconhecem doutrina e jurisprudência que as leis tributárias não podem ser dotadas de efeito confiscatório, atribuindo-se à proteção do direito de propriedade qualidade de parâmetro de controle em relação às exações tributárias” (MENDES; BRANCO, 2012, p. 420).

constitucionais estatuídos em prol de uma tributação capaz de realizar-se em sintonia com a proteção da propriedade privada²⁷. Assim sendo, com o fito de estabelecer parâmetros à atuação da Administração Fazendária, a Constituição Federal regula de maneira rígida o ofício fiscal desenvolvido pelo Estado, atestando, desse modo, que somente seja restringida pela tributação a garantia da propriedade nas condições delimitadas pelo texto constitucional, pois “essa garantia institucional deve traçar limite à ação legislativa, mas ao mesmo tempo é por ela (ação legislativa) conformada. Há de se identificar um conceito de propriedade adequado que permita assegurar a proteção do instituto” (MENDES; BRANCO, 2012, p. 416). Sobre o tema pondera Roque Carrazza:

A ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isto explica [...] a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público. Ademais, na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade, [...] é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório. Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição. (2012, p. 427-428).

Com efeito, considerando que o tributo, por sua própria natureza, excepciona o direito de propriedade, apenas pode a tributação ocorrer se assentada no modelo permitido pela Constituição Federal para a incidência de exações de caráter fiscal na esfera patrimonial privada. Portanto, somente a atuação fazendária operada com respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar é capaz de resguardar o âmbito de proteção do direito fundamental de propriedade.

4.1 O DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

O sistema tributário nacional é constitucionalmente estruturado de forma a garantir que as pessoas sejam tributadas com justiça, esta que, segundo Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 38), é entendida “como uma forma de harmonização da sociedade, uma forma de o Poder Público conseguir suprir suas necessidades de forma abrangente, sem onerar demasiadamente o contribuinte.” Por sua vez, considerando a justiça como um “sobrep princípio fundamental” e uma “diretriz suprema”, complementa Paulo de Barros de

²⁷ Segundo obtempera José Joaquim Gomes Canotilho sobre o princípio da máxima efetividade, “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê” (1986, p. 227 *apud* MENDES; BRANCO, 2012, 108).

Carvalho:

Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor apresente-se como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios. (2012, p. 156).

De acordo com a mencionada autora, a tributação justa é genuíno direito fundamental que deriva do próprio conceito de democracia (AKERMAN, 2009, p. 100 *apud* MELLO, E.R., 2013, p. 23), podendo-se interpretar que também está disciplinada no “preâmbulo da Constituição, por tratar de direito individual à segurança, ao bem-estar, à igualdade e à justiça” (MELLO, E.R., 2013, p. 21). Ademais, o sobreprincípio da justiça, fundamento para uma justa tributação, revela-se “em nosso direito positivo, na Constituição da República Federativa do Brasil em seu art. 3º, incisos I, segunda figura, e IV” (DUTRA, 2010, p. 19), sendo ainda indubitável que o direito fundamental a uma tributação justa encontra-se também consagrado em meio ao plexo de direitos que compõem o Estatuto do Contribuinte. Sobre o tema assevera Elizabete Rosa de Mello:

Não se tem a pretensão de criar um novo Direito Fundamental, pois o objetivo é interpretar a necessidade de uma Tributação Justa, a qual é eleita à categoria de Direito Fundamental, o que não significa dar-lhe um rótulo imutável, mas sim preservar e colocar em prática o que vem a ser esta Tributação Justa, sempre mutável, pelo motivo de ser analisada perante determinada sociedade em determinado tempo. (2013, p. 22).

Dessa forma, é a partir do respeito à tributação justa como um direito fundamental do contribuinte no ordenamento jurídico nacional que se torna possível a execução de políticas tributárias capazes de resguardar o direito de propriedade em condições de ser proporcionada sua máxima efetividade garantida constitucionalmente. Em abordagem referente à caracterização e à aplicabilidade deste direito fundamental, assim expõe a supracitada autora:

A Tributação Justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica a fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos. (2013, p. 40).

Nesse sentido, especificamente no âmbito do ICMS, assume a Constituição

Federal a responsabilidade de determinar diversas prescrições normativas que dão guarida ao direito fundamental a uma tributação justa no campo da normatização e da consequente arrecadação deste imposto estadual.

Assim, com previsão na Carta Magna²⁸, a “seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes” mediante o critério da essencialidade do produto, da mercadoria ou do serviço (PAULSEN, 2012a, p. 66). Desse modo, a seletividade perfaz-se em medida de valorosa contribuição aos valores constituidores do direito fundamental a uma tributação justa, visto que dedica-se à promoção de maior carga tributária sobre produtos supérfluos e a uma menor incidência sobre produtos e serviços de primeira necessidade.

Apesar da aparente facultatividade de sua adoção no campo do ICMS de acordo com a mera interpretação literal do texto constitucional, Roque Carrazza (2011, p. 488) pontua que impera, de fato, a obrigatoriedade da seletividade deste imposto, pois, “quando a Constituição confere a uma pessoa política um 'poder', ela, *ipso facto*, está lhe impondo um 'dever’”. Acentuam ainda Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo que não pode tal garantia ficar ao livre arbítrio dos entre tributantes, *ipsis litteris*:

Embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidade. (2012, p. 261).

Por outro lado, é também digno de nota o princípio da não cumulatividade no ICMS. De acordo com o comando constitucional²⁹, este imposto estadual e distrital deve ser “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” A partir de tal preceito infere-se que “em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, [...] uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores” (CARRAZZA, 2011, p. 384), fomentando, assim, medida inerente a uma justa tributação, porquanto objetiva o princípio da não cumulatividade evitar que seja o ICMS responsável por distorcer “as formações dos preços e da própria competitividade das empresas” (CARRAZZA, 2011, p. 381).

28 Art. 155, § 2º, III, Constituição Federal.

29 Art. 155, § 2º, I, Constituição Federal.

Por conseguinte, considerando a estrutura constitucional construída para o ICMS com foco na realização do direito fundamental a uma tributação justa, verifica-se que a técnica do cálculo por dentro exerce papel inibidor da seletividade e da não cumulatividade, uma vez que, com a majoração indevida das alíquotas, frustra a promoção de uma menor tributação de bens e serviços essenciais, bem como efetiva uma maior arrecadação do ente tributante em um imposto que, por não incidir sobre o valor agregado, grava o valor total da operação³⁰. Em consonância com o exposto, John Rawls afirma que:

A finalidade desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. (2008, p. 345-347).

Portanto, erigida a tributação justa no grau máximo do ordenamento jurídico como ocupante do conjunto de direitos fundamentais ao alcance do contribuinte perante o Poder Público, patente é sua oponibilidade a atos estatais que oprimam seu conteúdo, dentre os quais, o malfadado cálculo por dentro, inibidor de uma justa tributação e responsável por aumentar a arrecadação tributária sem gozar de permissão constitucional para ocasionar redução ao direito de propriedade.

4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E RIQUEZA TRIBUTÁVEL: O CÁLCULO POR DENTRO COMO COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE IMPOSTO

Para que o “dever de pagar tributos seja exercido pelo contribuinte, faz-se necessário que a exação cobrada observe determinados limites de modo a que não se transforme em verdadeiro obstáculo à vida do cidadão” (DUTRA, 2010, p. 80). Assim, visando permitir a adequada fruição dos direitos ao contribuinte garantidos a nível constitucional, surge o princípio da capacidade contributiva como escudo protetor da propriedade, porquanto “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” (CARVALHO, 2012, p. 169).

Segundo registram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade contributiva corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem

³⁰ “Só para registro, o imposto sobre o valor agregado caracteriza-se, nos patamares do Direito, por incidir sobre a parcela acrescida, ou seja, sobre a diferença positiva de valor que se verifica entre duas operações em sequência, alcançando o novo contribuinte na justa proporção que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.” (CARRAZZA, 2011, p. 407).

perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (1988, p. 142 *apud* AMARO, 2012, p. 148), expondo, portanto, seu potencial limitador em relação à ação tributante por parte do Estado, objetivando, assim, a tutela da propriedade privada em concomitância com a manutenção da produção econômica nacional. Sua previsão no texto constitucional encontra expresso amparo no § 1º do artigo 145, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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.

Embora se refira a Constituição Federal à terminologia da capacidade econômica do contribuinte, Micaela Dominguez Dutra revela que seu significado em nada se diferencia do conceito de capacidade contributiva, devendo as expressões serem “reputadas como sinônimas, pois o constituinte, ao se referir à capacidade econômica, queria se reportar à condição do contribuinte de pagar tributos” (2010, p. 24)³¹, visando, primordialmente, a proteção deste em face do ônus tributário a que lhe é imposto coercitivamente pelo Estado.

Por sua vez, em atenção aos meandros que cercam o tema da capacidade contributiva, desenvolveu a doutrina a classificação deste princípio em duas específicas acepções, pois, conforme expõe Roque Carrazza (2012, p. 96), ao mesmo tempo em que “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, também é instrumento hábil à adequada fixação da base de cálculo, seja *in abstracto*, seja *in concreto*, dos tributos”. Nesse diapasão, habilitadas a expor as atribuições da capacidade econômica do contribuinte como um preceito autenticamente constitucional, as acepções objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa são assim delineadas por Paulo de Barros Carvalho:

Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora

31 Defendendo a existência de diferenciação entre os termos, Ives Gandra da Silva Martins entende que a capacidade contributiva é “a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei”. Enquanto a capacidade econômica é “a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.” (1989, p. 33 *apud* DUTRA, 2010, p. 23).

revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência. (2012, p. 169-170) (grifos do autor).

Assim, em relação à capacidade contributiva em seu sentido subjetivo ou relativo, tem-se, portanto, um corolário direto do princípio da igualdade, porquanto intenta que o Estado exija do cidadão sua respectiva contribuição “para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza” (PAULSEN, 2012a, p. 75).

Quanto aos impostos indiretos, tais como o ICMS ora em estudo, a promoção da capacidade contributiva subjetiva se realiza por meio, por exemplo, da citada seletividade, cumpridora dos comandos constitucionais emanados do direito fundamental a uma tributação justa e fiel técnica fiscal a serviço da isonomia. Dessa forma, a partir da adequada gradação da incidência do ICMS sobre as operações e as prestações tributáveis conforme a essencialidade dos bens e serviços objetos de cobrança fiscal, tem-se por fomentada a acepção relativa da capacidade contributiva. A este respeito assinala Luciano Amaro:

Os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal. Ou seja, não se pode, na criação de impostos reais (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte, ou do contribuinte “de fato”, em função de quem, nos tributos indiretos, deve ser aplicado o princípio. Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. Não fosse assim, o princípio poderia ser abandonado, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédios, a pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico. (2012, p. 149)³².

Entretanto, na análise da inclusão do montante do próprio ICMS em sua base de cálculo em face do princípio da capacidade contributiva, sobressai o exame de sua faceta absoluta ou objetiva, pois, como acentua Leandro Paulsen (2012a, p. 77), tem esta acepção do

32 Em posicionamento contrário ao sustentado, entende Roque Carrazza que, sendo o contribuinte de direito do imposto em comento o comerciante, o industrial, o produtor ou o prestador de serviço, verifica-se, “portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos (v.g., o IPI). São tributos que, por injunção constitucional, devem ter seu encargo financeiro repassado a terceiros (em geral, o consumidor final).” (2012, p. 119) (grifos do autor).

princípio em tela papel extremamente importante “na adequada interpretação das bases econômicas dadas à tributação e da própria norma tributária impositiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo”, lugar este onde repousa o combatido cálculo por dentro. Sobre o tema enuncia Regina Helena Costa:

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. (1996, p. 28 *apud* DUTRA, 2010, p. 26).

Por conseguinte, decorre do sentido objetivo da capacidade contributiva a determinação constitucional de que a incidência tributária somente é autorizada a ocorrer sobre fatos que expressem inequívoco conteúdo econômico, perfazendo-se, portanto, um dever destinado ao legislador caracterizado pela necessidade de que tenham a hipótese de incidência e a base de cálculo dos tributos manifesta dimensão econômica (CARRAZZA, 2012, p. 98 e 121).

Desse modo, sendo a tributação orientada pela “necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza” (CARVALHO, 2012, p. 169), reputa-se indiscutível a figura da riqueza tributável como um conceito que se amolda aos ditames constitucionais balizadores do caráter necessariamente econômico do critério material e da base de cálculo dos tributos, em franca consonância com a acepção absoluta do princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, assevera Luciano Amaro (2012, p. 148) que o princípio da “capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Prosseguindo sua exposição sobre a caracterização da riqueza tributável, assim arremata o autor:

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (2012, p. 148).

Nesse sentido, considerando que o cálculo por dentro é mecanismo consistente na

inclusão do montante do próprio tributo na base de cálculo do ICMS, verifica-se, portanto, que há a tributação de fato inapto a expressar idoneamente um conteúdo econômico decorrente de uma riqueza tributável, porquanto a incidência tributária permitida constitucionalmente a ocorrer sobre operações mercantis e prestações de serviços dá espaço à adição de valores estranhos ao critério material da regra-matriz do ICMS definido na Constituição, efetivando, em verdade, a cobrança de imposto sobre imposto.

Assim, em virtude da previsão do cálculo por dentro no âmbito do ICMS, afigura-se a ocorrência do chamado *bis in idem*, expressão do Direito Tributário que “designa a dupla tributação estabelecida por um único ente político sobre o mesmo fato gerador” (PAULSEN, 2012a, p. 60), pois o Estado-membro, na condição de sujeito passivo do tributo, passa a ter autorização para apurar o *quantum debeatur* final após já ter sido embutido o valor do próprio imposto em sua base de cálculo. Embora Leandro Paulsen (2012a, p. 60) alerte não haver uma garantia constitucional genérica contra o *bis in idem*, afirma corretamente o autor que existem várias restrições a tal figura que podem ser expressa ou implicitamente extraídas da Constituição Federal. Desse modo, dentre as limitações à cobrança de imposto sobre imposto, certamente está o sentido objetivo do princípio da capacidade contributiva.

Como bem assinala Micaela Dominguez Dutra (2010, p. 61), a Constituição não prevê a capacidade contributiva somente no § 1º do artigo 145 mas também ao longo dos dispositivos que elencam os impostos em geral, uma vez que, indicando a aptidão de contribuir e a conseqüente obrigação tributária, demonstram a necessária vinculação da base de cálculo à riqueza econômica descrita no critério material previsto:

O fato de a Carta Constitucional ter-se reportado literalmente ao princípio somente no supracitado dispositivo não indica que a capacidade contributiva só encontre respaldo no § 1º do art. 145, que apenas expõe a faceta relativa ou subjetiva do referido princípio; muito pelo contrário, há vários dispositivos constitucionais que acobertam e reforçam a capacidade contributiva, por exemplo, os arts. 153, 155 e 156, que, ao indicarem a aptidão de contribuir, gerando a obrigação de pagar impostos, trazem à baila a noção de capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

Outrossim, aduz Roque Antonio Carrazza (2012, p. 101) que “a capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*”, enfatizando a necessidade de expressão econômica da matéria tributável. Nesse sentido, emenda o eminente tributarista balizado na doutrina de Alfredo Augusto Becker:

É *objetiva* [a capacidade contributiva] porque se refere *não* às condições econômicas

reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.). Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese de incidência* fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker [1972], com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com a *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva. (CARRAZZA, 2012, p. 101-102) (grifos do autor).

Portanto, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva na tributação depende da incidência da hipótese tributária sobre fatos-signos presuntivos de riqueza, pois, conforme ensina Alfredo Becker, estes são fatos adequadamente capazes de expressar inequívoco conteúdo econômico passível de transmitir a presunção de riqueza tributável por parte de quem os realiza. Sendo assim, consideram-se fatos-signos presuntivos de riqueza no campo do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação definidas no texto constitucional, compostas por todos os valores que perfazem o preço da mercadoria ou do serviço antes da incidência do imposto em comento.

Com efeito, conforme acentua Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 111), a adequada interpretação do critério material dos tributos sujeita-se aos ditames dos Princípios Gerais de Direito Privado, pois, considerando que a própria idealização das consequências tributárias pelo legislador conta com figuras de natureza privatística, “não havendo tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas do direito privado”. Segundo sustenta o autor, tal orientação hermenêutica decorre não somente da previsão contida nos artigos 109³³ e 110³⁴ do Código Tributário Nacional, mas também da rígida estruturação de competências tributárias consagradas na Constituição. Assim pontua o renomado tributarista:

Demais, a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de 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. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66. O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema

33 Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

34 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.

jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva. (2012, p. 111-112).

Em acertada análise quanto à utilização de conceitos de Direito Privado na definição da competência tributária, Luciano Amaro (2012, p. 235) assevera que a matéria goza de forte sustentação no Texto Maior em meio às limitações ao poder de tributar, explicitando, “em suma, que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado utilizados para definir aquele campo.”

Assim, incontestável é que o legislador, ao instituir o cálculo por dentro, ultrapassou os limites impostos pelos Princípios Gerais do Direito Privado na interpretação do critério material da regra-matriz constitucional do ICMS, adicionando ao preço das operações mercantis e das prestações de serviços tributáveis o próprio valor do tributo, inapto a expressar qualquer tipo de riqueza por parte do sujeito passivo da exação, manifestando, portanto, afronta à capacidade econômica do contribuinte. Desse modo, não pode a tributação alcançar fatos insuscetíveis de expressar riqueza econômica, pois “onde inexistente riqueza, não pode haver tributação” (PAULSEN, 2012a, p. 78).

Sobre o tema, aguçada foi a percepção do Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP (BRASIL, 2011) ao expor que o contribuinte de direito, seja na condição de comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviço, nada auferem com o ICMS, porquanto o valor pecuniário devido é integralmente arrecadado pelo Estado. Assim, inviável cogitar-se da inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo, uma vez que afigura-se o tributo inidônea expressão de riqueza econômica, incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Segue trecho do voto proferido:

Ministro Marco Aurélio: “O que transparece é que se partiu da premissa segundo a qual o vendedor fatura o ICMS. Utilizo o vocábulo 'fatura' no sentido de arrecadar o resultado da operação própria a esse tributo, quando essa arrecadação é feita nos cofres públicos. Não tem o vendedor – e não vamos cogitar da transferência ao contribuinte de fato e, com isso, majorar o próprio tributo – qualquer vantagem no que há a incidência do tributo. O tributo não integra o valor do negócio jurídico, o valor da operação mercantil, valor que, segundo a Constituição, serve de base à incidência do ICMS.” (p. 202-203)

Ademais, apesar de ter o Supremo Tribunal Federal se posicionado

favoravelmente à constitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS também no julgamento do Recurso Extraordinário nº 209.393/SP (BRASIL, 2000), curiosa é a contradição encontrada no próprio acórdão deste julgado, pois, de acordo com a ementa transcrita³⁵, a base de cálculo do imposto em tela seria formada pelo valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. A este respeito, traz-se as palavras de Antonio D'Avila:

No acórdão do STF, ao contrário, além da ligação direta à expressão “valor da operação”, a forma verbal “somado” indica o resultado de uma ação, que foi adicionado. Em outros termos, o acórdão do STF veio enfatizar, tornar clara a disjunção entre os conceitos “valor da operação” e “montante do imposto”. Se o valor da operação contivesse, intrinsecamente, o valor do próprio imposto, a soma significaria nova soma. Resumindo, se o acórdão do STF disse alguma coisa e, obrigatoriamente, disse, o montante do imposto não integra o valor da operação. (2009, p. 105).

Nesse sentido, com razão está Kiyoshi Harada (2013) ao considerar o tributo como figura inapta ao adequado enquadramento no conceito de riqueza tributável, pois, “sendo o ICMS um imposto, ele não poderia estar abrangido no conceito de circulação de mercadorias e serviços. O ICMS não se presta à operação de venda. Assim como não se fatura o imposto, não se vende o imposto”, destacando, portanto, a ausência de capacidade econômica atrelada à incidência tributária sobre a própria exação fiscal.

Dessa forma, inafastável é a conclusão de que o cálculo por dentro do ICMS assume feição inibidora do princípio da capacidade contributiva, porquanto faz parte 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” (CARVALHO, 2012, p. 169).

Portanto, inconcebível é a inclusão na base de cálculo do ICMS do montante do próprio imposto, um ardil manejado pela via oblíqua que, gravando riqueza insuscetível de tributação, sacrifica o direito de propriedade do particular a partir do desrespeito à capacidade econômica do contribuinte, um preceito basilar do arcabouço principiológico do Direito Constitucional Tributário, destinado a orientar toda a atividade tributante praticada pelo Estado.

35 “EMENTA: ICMS. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 212.209, decidiu pela constitucionalidade de a base de cálculo do ICMS corresponder ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, mantendo o acórdão recorrido que afastara as alegações de ofensa aos artigos 5º, XXII, 145, § 1º, 150, IV, e 155, todos da Carta Magna. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.” (BRASIL, 2000).

4.3 A VEDAÇÃO AO CONFISCO E O CÁLCULO POR DENTRO: O INDEVIDO ENRIQUECIMENTO DO ESTADO COMO CONSEQUÊNCIA

O direito fundamental de propriedade garantido na Constituição, conforme delineado linhas acima, goza de profunda proteção na ordem jurídica brasileira. No campo do Direito Tributário, especificamente, encontra no princípio da capacidade contributiva a segurança de que a tributação somente se realizará sobre fatos-signos presuntivos de riqueza, expositores de idôneo conteúdo econômico tributável. Por sua vez, prevista no texto constitucional em meio às limitações ao poder de tributar³⁶, a proibição de tributo com efeito de confisco atua como genuína medida da capacidade econômica do contribuinte. Segundo respeitada lição de Klaus Tipke, “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva” (1998, p. 67 *apud* DUTRA, 2010, p. 90). Afirmando ser a vedação ao confisco o limite superior da capacidade contributiva, assim enuncia Micaela Dominguez Dutra:

Reputa-se que a vedação ao confisco é o limite superior da capacidade contributiva, pois esta existe até o momento em que o tributo passa a ferir o direito de propriedade, que, em nossa CRFB, foi elevado ao status de direito e garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do disposto no art. 5º, inciso XXII, c/c § 1º da CRFB, ou a impedir o exercício de atividade profissional, que também é direito e garantia fundamental, nos termos do art. 5º, XIII, c/c § 1º da CRFB. A partir do momento em que a tributação passa a macular a propriedade ou impedir a prática de atividade profissional, torna-se injusta e inconstitucional, por ferir a capacidade de contribuir do indivíduo. (2010., p. 89).

Em objetiva conceituação, Ricardo Lobo Torres define como confiscatório “o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência” (1999, p. 132 *apud* SCHOUERI, 2012, p. 428). A seu turno, Roque Antonio Carrazza (2012, p. 113) preceitua que “confiscatório é o imposto que, por assim dizer, 'esgota' a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável.” Dessarte, prossegue o raciocínio o autor:

A norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados “com efeito de confisco”, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o *direito de propriedade*. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa, física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão *fora* da *regra-matriz constitucional* do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade. (2012, p. 115) (grifos do autor).

³⁶ Art. 150, IV, Constituição Federal.

Sendo assim, considerando que macula a vedação à instituição de exações fiscais com efeito de confisco a tributação de fatos situados fora da regra-matriz constitucional prevista para os tributos, certo é que o cálculo por dentro do ICMS é previsão que merece ser repugnada, tendo em vista que, ao propor a inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, direciona a incidência tributária sobre riqueza claramente não tributável, em notório desprezo ao princípio da capacidade contributiva.

Aliás, impende destacar que a proibição ao confisco na seara tributária não visa impedir a atividade arrecadatória exercida pelo Estado. De fato, inevitável é que a incidência de tributos recaia sobre a propriedade privada em seu amplo sentido, uma vez que é o signo apto a externar o conceito de riqueza tributável. Em verdade, pugna-se com a vedação à tributação confiscatória a limitação da atuação estatal no campo fiscal com a devida observância da capacidade econômica do contribuinte. Neste sentido aduz Leandro Paulsen:

É óbvio que os tributos [...] traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da *capacidade contributiva*, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo. (2012a, p. 152) (grifos do autor).

Portanto, a justa tributação deve necessariamente deitar raízes na Constituição, consoante os preceitos que guardam o direito de propriedade do contribuinte. Vindo, entretanto, a incidir o tributo sobre fatos que ultrapassem os limites da capacidade contributiva, consubstanciado estará o efeito de confisco, expressamente vedado pelo Direito Constitucional Tributário. Nesse passo, a invasão desmedida no patrimônio particular acarreta, por consequência, o enriquecimento indevido do Estado, que, às custas de uma arrecadação fiscal lastreada em uma base de cálculo formada pela inclusão de uma riqueza constitucionalmente intributável, termina por recolher aos cofres públicos mais do que deveria. Segundo aduz Agostinho Alvim (1957 *apud* TAVARES DA SILVA, 2012, p. 822), “a condenação de enriquecimento injustificado é princípio geral de direito” que orienta todo o ordenamento jurídico, encontrando expressa previsão no Código Civil brasileiro³⁷. Conforme a clássica definição de Orlando Gomes:

Há enriquecimento ilícito quando alguém, a expensas de outrem, obtém vantagem

³⁷ Art. 884, Lei nº 10.406/2003 (BRASIL).

patrimonial sem causa, isto é, sem que a tal vantagem se funde em dispositivo de lei, ou em negócio jurídico anterior. São necessários os seguintes elementos: a) o enriquecimento de alguém; b) o empobrecimento de outrem³⁸; c) o nexo de causalidade entre o enriquecimento e o empobrecimento; e d) a falta de causa justa. (1972, p. 289 *apud* TAVARES DA SILVA, 2012, p. 821).

Dessa forma, inexistindo justa causa constitucional para a tributação do ICMS fundada na capciosa técnica do cálculo por dentro, caracterizado está o enriquecimento indevido do Estado em decorrência da obrigação tributária responsável por gerar diminuição do patrimônio do contribuinte, o que, conseqüentemente, promove o seu injustificado empobrecimento.

À guisa de exemplo, examinemos a hipotética situação desenvolvida no item 3.3 deste trabalho quanto à tributação do ICMS. Precificada a operação mercantil no valor total de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), incidiu sobre o montante a alíquota legal de 18% (dezoito por cento), resultando, em razão do cálculo por dentro, em uma alíquota real de 21,95% (vinte e um vírgula noventa e cinco por cento), conforme visto.

Assim, em vez de ser a operação tributada na quantia ideal de R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais), adequadamente calculada por fora e correspondente ao critério quantitativo da regra-matriz constitucional do ICMS, porquanto incidente uma alíquota de 18% (dezoito por cento), foi arrecadado aos cofres públicos, de fato, o montante de R\$ 2.195,00 (dois mil cento e noventa e cinco reais). Com isso, se apropriou o Estado na operação tributada do valor de R\$ 395,00 (trezentos e noventa e cinco reais) além do constitucionalmente devido pelo contribuinte, ocasionando, assim, o locupletamento ilícito do ente tributante. Ademais, levando-se em conta o fenômeno da repercussão tributária a partir do qual o ônus do imposto indireto é repassado indistintamente ao consumidor, isto é, o contribuinte de fato, mais grave se tornam os efeitos confiscatórios no âmbito do ICMS. Como bem assinala Micaela Dutra:

Para um país em desenvolvimento, [...] uma tributação que se concentra sobre a classe média, a qual não se utiliza da maioria dos serviços prestados pelo Estado, o que faz com que tenha de contratar tais serviços no mercado, sem que para tal haja possibilidade justa de dedução, tende a ser confiscatória, além de prejudicial ao desenvolvimento nacional. (2010, p. 93).

Nesse sentido, para fins de exemplificação, consideremos uma família de três pessoas, residente na zona urbana em Minas Gerais, com um consumo mensal médio de

³⁸ Vale ressaltar que o Enunciado nº 35 do Conselho da Justiça Federal, aprovado durante a I Jornada de Direito Civil, de 2002, afirma que “a expressão ‘se enriquecer à custa de outrem’ do art. 844 do novo Código Civil não significa, necessariamente, que deverá haver empobrecimento” (TAVARES DA SILVA, p. 823).

energia elétrica próximo a 180 kWh (cento e oitenta quillowatts-hora)³⁹. A tarifa residencial comum praticada no Estado pela concessionária do setor elétrico é de R\$ 0,39642/kWh (trinta e nove mil seiscentos e quarenta e dois centésimos milésimos de real por quillowatt-hora), um preço formado pelos custos da própria energia, da distribuição e da transmissão, além, é claro, do lucro e de outros encargos administrativos e financeiros⁴⁰. Considerando, desse modo, o consumo familiar ilustrado no caso em tela, verifica-se como preço final da operação relativa a energia elétrica o valor aproximado de R\$ 70,00 (setenta reais).

Outrossim, desconsiderando, para fins didáticos, a incidência da contribuição de iluminação pública, bem como de contribuições sociais também embutidas, na praxis fiscal, na conta de energia elétrica do consumidor, tais como COFINS e PIS/PASEP, tem-se que, incidindo na operação relativa a energia elétrica de consumo residencial acima exemplificada a alíquota legal de 30% (trinta por cento) prevista para o ICMS no Estado de Minas Gerais⁴¹, o montante devido a título de imposto, em função do cálculo por dentro, é quantificado em R\$ 30,00 (trinta reais), tendo em vista a incrivelmente majorada alíquota real de 42,86% (quarenta e dois vírgula oitenta e seis por cento)⁴².

Dessarte, em vez de ser o ICMS cobrado à apropriada quantia de R\$ 21,00 (vinte e um reais), há, devido à inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, um aumento de R\$ 9,00 (nove reais) no *quantum debeatur* a que está sujeito o contribuinte, sendo o valor, conseqüentemente, repassado ao consumidor. Portanto, analisando as circunstâncias de uma maneira ampla, ao longo de um ano terá a família contribuído com cerca de R\$ 108,00 (cento e oito reais), montante que, por sua vez, alcançará R\$ 3.240,00 (três mil duzentos e quarenta reais) em trinta anos, ignorando, no caso, variações monetárias.

Por conseguinte, levando-se em conta que no ano de 2010 existiam cerca de 1.479.410 (um milhão quatrocentos e setenta e nove mil quatrocentos e dez) famílias compostas por três pessoas residindo em domicílios particulares na área urbana de Minas Gerais⁴³, a quantia indevidamente recolhida aos cofres públicos do Estado em virtude do cálculo por dentro do ICMS poderia facilmente atingir o montante de R\$ 159.776.280 (cento e cinquenta e nove milhões setecentos e setenta e seis mil duzentos e oitenta reais) durante um

39 Conforme dados fornecidos pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE), empresa pública vinculada ao Ministério de Minas e Energia, na “Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica” nº 79, publicada em abril de 2014, o consumo médio mensal de energia elétrica nas residências do país é de aproximadamente 166 kWh (EPE, 2014).

40 Valor da tarifa residencial ratificado pela Aneel por meio da Resolução Homologatória nº 1.700/2014 (CEMIG, 2014).

41 Art. 12, I, g, g.2 da Lei Estadual nº 6.763/1975.

42 Alíquota real gerada conforme a fórmula constante no item 3.3 deste trabalho.

43 Números obtidos a partir de dados constantes no Censo Demográfico do IBGE realizado em 2010 (IBGE, 2010).

ano de arrecadação fiscal.

Com efeito, a análise expendida, concentrada apenas no campo da energia elétrica consumida por famílias de três pessoas residentes em um único ente da Federação, demonstra somente uma pequena parcela do grande problema gerado pelo cálculo por dentro do ICMS, imposto este que é a principal fonte de arrecadação dos Estados (VASCONCELLOS, 2009, p. 209). Por certo, os efeitos confiscatórios da injusta tributação em comento é chaga que restringe a propriedade de toda a população nacional, pois, ocorrendo de maneira velada, é diluída em meio a toda a massa de consumidores, uma vez que, ao atingir uma extensa lista de mercadorias e serviços tributáveis, possibilita, por consequência, o indevido recolhimento de exorbitantes quantias aos cofres públicos. Conforme leciona Caio Mário da Silva Pereira:

Toda aquisição patrimonial deve decorrer de uma causa, ainda que seja ela apenas um ato de apropriação por parte do agente, ou de um ato de liberalidade de uma parte em favor de outra. Ninguém enriquece do nada. O sistema jurídico não admite, assim, que alguém obtenha um proveito econômico às custas de outrem, sem que esse proveito decorra de uma causa juridicamente reconhecida. A causa para todo e qualquer enriquecimento não só deve existir originariamente, como também deve subsistir, já que o desaparecimento superveniente da causa do enriquecimento de uma pessoa, às custas de outra, também repugna ao sistema (CC, art. 885). Esse é o espírito do denominado princípio do enriquecimento sem causa, disciplinado pela primeira vez de forma expressa no Código Civil de 2002. (2003, p. 537-538 *apud* GONÇALVES, 2012, p. 607).

Dessa forma, exposta a intributabilidade do próprio imposto embutido em sua base de cálculo, outra conclusão não há senão a declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais e distritais que normatizam o cálculo por dentro, bem como da emenda constitucional e da lei complementar responsáveis por sua previsão, porquanto este expediente, pela via oblíqua, faz incidir o ICMS para além da riqueza tributável. Assim, em franco desrespeito à capacidade econômica dos contribuintes, sejam de direito ou de fato, a imposição tributária passa a deter efeitos de confisco, o que, onerando a propriedade privada e promovendo o enriquecimento sem causa do Estado, contraria o Direito Constitucional Tributário.

5 O INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL: O CÁLCULO POR DENTRO COMO OFENSA À TRANSPARÊNCIA

O Direito Tributário, segundo pontua Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 20 *apud* SABBAG, 2013, p. 51), “abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, a que estão vinculados interesses essenciais do Estado e dos cidadãos.” Nesse sentido, conforme ensina a doutrina de Aliomar Baleeiro (2008, p. 2-5), o Direito Fiscal, na condição de sub-ramo do Direito Financeiro, é, à semelhança do Administrativo, ramo do Direito Público. Dessa forma, em que pese a gradual relativização da obsoleta rigidez encontrada na dicotomia constituída pelos conceitos de Direito Público e de Direito Privado, certo é que o encaixe do ramo tributário nesta última porção da clássica divisão demarca no campo fiscal, por consequência, a necessária observância de determinados atributos públicos insuscetíveis de descumprimento.

Assim, pondera Eduardo Sabbag que, sendo a norma tributária de natureza pública, há, portanto, a participação do Estado como sujeito da relação jurídica formada, sendo marcante, ainda, a coatividade responsável por garantir o caráter imperativo das normas cogentes. Ademais, conforme aduz o autor, tal caracterização “sinaliza que o interesse tutelado há de ser o interesse público” (2013, p. 52).

Nessa direção, Paulo de Barros Carvalho revela que “há muitos princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários” (2012, p. 152), dentre os quais encontram-se o princípio da supremacia do interesse público ao do particular e o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos. Enunciando a importância da tutela do interesse público no âmbito da Administração Fiscal, são assim os dois princípios descritos pelo autor:

Princípio da supremacia do interesse público ao do particular: diretriz implícita, mas de forte e profundo poder de penetração em todas as regras de direito público, exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos. É um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário. (2012, p. 163).

Princípio da indisponibilidade dos interesses públicos: Como o anterior, não é expresso, formando com ele as duas grandes colunas do Direito Administrativo. Os interesses públicos são inapropriáveis. O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei. A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa. Corolário desse princípio, no terreno dos tributos,

é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário. (2012, p. 163).

Por conseguinte, verifica-se que o interesse público deve ser observado pela Administração Tributária com prevalência sobre interesses de cunho estritamente individual na condução das atividades fiscais, devendo se ater o Poder Público, ainda, à tributação necessariamente ajustada à lei, uma vez que não há a possibilidade de disposição pelo Estado de sua constitucional vocação destinada a promover tais interesses.

Nesse sentido, valiosas são as palavras ofertadas por Celso Antônio Bandeira de Mello na adequada definição do conceito jurídico de interesse público. Segundo afirma o autor, “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos *pessoalmente* têm quando considerados *em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem*” (2009, p. 61) (grifos do autor). Prosseguindo sua explanação, assim emenda o eminente publicista:

Acerta-se em dizer que se constitui [o interesse público] no *interesse do todo*, ou seja, do *próprio conjunto social*, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada qual. [...] O interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é que a *dimensão pública dos interesses individuais*, ou seja, dos interesses *de cada indivíduo enquanto partícipe da Sociedade*. (2009, p. 59-60) (grifos do autor).

Com efeito, tem o Estado o dever de agir em conformidade com a noção de interesse público acima delineada, que, uma vez pautada em absoluta sintonia com a Constituição Federal, em si carrega o interesse do próprio conjunto social, considerando, assim, o interesse de todos os indivíduos enquanto componentes de uma mesma sociedade. Contudo, “uma vez reconhecido que os interesses públicos correspondem à *dimensão pública dos interesses individuais*, [...] põe-se a nu a circunstância de que *não existe coincidência necessária entre interesse público e interesse do Estado*” (MELLO, C.A.B., 2009, p. 65) (grifos do autor). Prosseguindo seu raciocínio, assim expõe o autor:

Além de subjetivar estes interesses, o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em concorrência com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado. (2009, p. 65) (grifos do autor).

Desse modo, explicita Celso Antônio Bandeira de Mello a existência de equivocidade no conceito de interesse público. A primeira significação, conforme exposição desenvolvida linhas acima, encontra-se em plena consonância com o texto constitucional, pois, consagrando o chamado interesse público primário, consubstancia-se na dimensão pública dos interesses individuais, isto é, nos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade. Por outro lado, há, porém, o interesse público secundário, responsável por expressar os interesses do Estado enquanto ente personalizado dotado de vontades particulares. Entretanto, sendo o Estado concebido “para a realização de interesses públicos, [...] só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles” (MELLO, C.A.B., 2009, p. 66).

Nesse passo, vindo a Administração Tributária a priorizar o interesse público secundário em detrimento do primário, desastrosa é a consequência no campo fiscal. Conforme aduz o autor, “enquanto mera subjetividade de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade” (MELLO, C.A.B., 2009, 2009, p. 66). Assim, considerando as definições expostas, facilmente constata-se que o cálculo por dentro do ICMS é mecanismo que, uma vez tendente a propiciar o aumento da arrecadação tributária sem justa causa jurídica, exterioriza a indevida prevalência do interesse público secundário sobre o primário, ao arripio de seu adequado conteúdo extraído do texto constitucional:

Não é de interesse público a norma, medida ou providência que tal ou qual pessoa ou grupo de pessoas estimem que deva sê-lo [...], mas aquele interesse que como tal haja sido qualificado em dado sistema normativo. Com efeito, dita qualificação quem faz é a Constituição e, a partir dela, o Estado, primeiramente através dos órgãos legislativos, e depois por via dos órgãos administrativos, nos casos e limites da discricionariedade que a lei lhes haja conferido. (MELLO, C.A.B., 2009, p. 68).

Portanto, tem-se que a inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo é artifício que ofende, a um só tempo, os princípios da supremacia do interesse público ao do particular e da indisponibilidade dos interesses públicos. No primeiro caso, o cálculo por dentro deixa de considerar o interesse público propriamente dito com vistas à promoção de um desenfreado enriquecimento do Erário, interesse particular do ente tributante. De outro lado, a indevida técnica fiscal é fruto do desrespeito à Constituição por parte do Estado, visto que, ignorada a compatibilidade entre a hipótese tributária e sua base de

cálculo, torna o interesse público primário objeto de disposição pelo Poder Público.

Sendo assim, com a utilização do cálculo por dentro do ICMS o Estado estará “agindo contra o Direito, divorciado do interesse público, do interesse primário que lhe assiste cumprir. Este proceder, nada obstante seja comum, é fruto de uma falsa compreensão do dever administrativo ou resultado de ignorância jurídica” (MELLO, C.A.B., 2009, p. 67), o que resulta, conseqüentemente, no não cumprimento da razão última de existir das pessoas governamentais em geral, materializada na promoção do interesse público propriamente dito.

A defesa do interesse público pelo Estado engloba, também, a tutela dos interesses privados garantidos na Constituição. Assim, conforme já acentuado, é de extrema relevância a proteção pelo Poder Público do direito fundamental de propriedade de acordo com seu traçado constitucional, porquanto a sua realização implica na própria satisfação dos interesses do conjunto social. Nesse sentido são as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello:

De outro lado, é evidente, e de evidência solar, que a proteção do interesse privado *nos termos do que estiver disposto na Constituição*, é, também ela, um interesse público, tal como qualquer outro, a ser fielmente resguardado. [...] Só mesmo em uma visão muito pedestre ou desassistida do mínimo de bom senso é que se poderia imaginar que o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado não está a reger nos casos em que sua realização traz consigo a proteção de bens e interesses individuais e que, em tais hipóteses, o que ocorre ... é a supremacia inversa, isto é, do interesse privado! (2009, p. 68-69) (grifos do autor).

Ante o exposto, conclui-se que cabe à Administração Fiscal a realização da tributação em sintonia com o interesse público propriamente dito, respeitando, assim, a dimensão pública dos interesses individuais. Embutido o valor do próprio do ICMS em sua base de cálculo em indevido favorecimento aos cofres públicos, o cálculo por dentro é figura que ofende a noção constitucional de interesse público.

5.1 A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO ENCARGO TRIBUTÁRIO DO ICMS E O CONTRIBUINTE DE FATO: O EFEITO DA REGRESSIVIDADE

Conforme dispõe o prescritor da regra-matriz de incidência tributária, é incumbência do sujeito passivo da obrigação fiscal o pagamento do montante pecuniário devido. Portanto, o ônus financeiro da exação fiscal é suportado diretamente pelo contribuinte eleito pela lei, pois sobre ele recai o dever jurídico de satisfazer a cobrança fazendária. Nesse sentido, são denominados diretos os impostos que ostentam a característica descrita.

Entretanto, não estampa o ICMS essa condição. Sendo uma exação incidente

sobre o consumo, visto que grava tributariamente operações relativas a mercadorias e serviços, se enquadra o ICMS entre os impostos indiretos, “gravames marcados pela repercussão tributária, isto é, pela transferência do encargo tributário do realizador do fato jurídico-tributário para o consumidor final, adquirente do bem” (SABBAG, 2013, p. 185).

A satisfação da obrigação fiscal perante o ente tributante permanece na responsabilidade do contribuinte definido pela norma de incidência tributária, porém, “embora o comerciante é quem deva lançar a obrigação tributária e cumprir com seu pagamento, [...] quem acaba por fazê-lo é o consumidor, [...] pois a ele é integralmente repassado, dentro do preço do objeto a ser adquirido, o *quantum debeatur* do tributo” (SABBAG, 2013, p. 1248). Assim, verifica-se no campo do imposto indireto em estudo a ocorrência do fenômeno da repercussão econômica do encargo tributário, porquanto o ônus financeiro do ICMS é repassado indiretamente aos consumidores por meio de sua inclusão no preço cobrado pelas mercadorias e pelos serviços tributados. Dessa forma, apesar de serem contribuintes de direito os comerciantes, os industriais, os produtores e os prestadores de serviço, são contribuintes de fato os consumidores.

Nesse passo, segundo aponta Eduardo Sabbag (2013, p. 355), a também chamada translação “envolve dois contribuintes, no âmbito dos impostos indiretos: o contribuinte de direito (*de jure*) e o contribuinte de fato (*de facto*). Aquele procede à recolha do imposto, diante da realização do fato gerador; este absorve o impacto da imposição tributária.” Desse modo, tendo em vista a conformação dos impostos indiretos caracterizada pela transferência do encargo financeiro das exações fiscais para o consumidor, o ICMS, nessa condição, acaba por provocar o agravamento da regressividade do sistema tributário nacional. Assim, considerando a incidência indistinta do ICMS sobre as operações mercantis e os serviços tributáveis independentemente das condições pessoais dos contribuintes de fato, tem-se, por consequência, uma tributação que onera mais fortemente as pessoas pertencentes às classes menos favorecidas economicamente, o que define, portanto, a regressividade tributária.

À guisa de exemplo, um produto comercializado em um supermercado terá a mesma carga tributária incidente para qualquer tipo de consumidor que venha a adquiri-lo, o que demonstra, por conseguinte, o negativo efeito da tributação indireta responsável por sacrificar os indivíduos detentores de menor poder aquisitivo. Elucidando o tema, assim delinea Eduardo Sabbag:

É indubitoso que os impostos indiretos, particularmente, tendem à regressividade, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido,

independentemente de suas capacidades de contribuição. Daí se evidenciar, ano a ano, um Estado brasileiro que se torna cada vez mais financiado pelas classes de menor poder aquisitivo, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o recrudescimento das desigualdades sociais. Infelizmente, nossa filosofia tributária busca onerar menos a renda e o patrimônio e gravar mais os bens e serviços. (2013, p. 205).

Embora a seletividade, medida lastreada no princípio da capacidade contributiva⁴⁴, atue com o propósito de atenuar as consequências da regressividade no sistema tributário brasileiro, certo é que, ainda assim, seus efeitos são profundamente sentidos. Alertando sobre as mazelas da tributação indireta, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma:

O constituinte de 1988, dada a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o cariz exauriente do nosso sistema de repartição de competências tributárias, ele próprio definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário, optando pela tributação indireta sobre o consumo [...]. Aliás, nem os EUA de Reagan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indireta em detrimento da direta. Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres. Na Europa continental, contudo, os impostos diretos formam 60% da receita tributária, e os indiretos, 40%. No Brasil é o contrário. De se concluir que a tese dos impostos indiretos como propulsores do desenvolvimento não tem razão de ser. (2008, p. 81).

Segundo o estudo “*Social Gains in the Balance*”⁴⁵, publicado pelo Banco Mundial em fevereiro de 2014, a tributação indireta nos países da América Latina, além de ser a principal fonte de arrecadação de exações, tem grande parcela de responsabilidade na promoção da desigualdade de renda. Ademais, conforme expõe o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) no estudo “Equidade Fiscal no Brasil: Impactos Distributivos da Tributação e do Gasto Social”⁴⁶, “o sistema tributário brasileiro exerce peso excessivo sobre as camadas pobres e intermediárias de renda, o que se deve, especialmente, aos impostos indiretos (sobre o consumo)” (2011, p. 3). Abordando os dados constantes na referida pesquisa, assim noticia Ana Carolina Oliveira (2011) em matéria publicada no jornal Folha de S. Paulo:

Segundo o Ipea, 32% da renda dos brasileiros mais pobres – aqueles que têm renda per capita média de R\$ 127 – é convertida em pagamento de tributos. Ainda de acordo com o estudo, 28% da renda vai para impostos indiretos, como PIS, Cofins e ICMS, e apenas 4% vai para os tributos diretos, como aqueles cobrados sobre bens e

44 “Embora, *de direito*, o vendedor possa ser definido como *contribuinte* (o chamado 'contribuinte de direito'), a capacidade econômica do consumidor é que precisa ser ponderada para efeito da definição do eventual ônus fiscal (pois ele será o 'contribuinte de fato').” (AMARO, 2012, p. 301) (grifos do autor).

45 “*Latin America’s low tax revenue and high reliance on indirect taxation is an important reason for the differences in income inequality compared to developed countries.*” (WORLD BANK, 2014, p. 26).

46 Estudo publicado nos “Comunicados do Ipea” nº 92, de maio de 2011.

serviços. Já no caso das famílias com maior poder aquisitivo, com renda per capita média de R\$ 1.691, a distribuição é mais equilibrada. Essas famílias gastam, em média, 21% da renda com tributos. Os impostos indiretos correspondem a 10% da renda e os diretos, a 11%. (p. 13).

Portanto, constatado o enorme impacto dos impostos indiretos na carga tributária nacional suportada pelos contribuintes, certo é que desvios de poder na elaboração das leis disciplinadoras de tributos como o ICMS merecem ser repelidos com ainda maior veemência, uma vez que cumprem tais exações um devassador papel no orçamento das famílias brasileiras, pois, tendo em vista a regressividade por elas provocada, terminam por agravar as dificuldades econômicas enfrentadas pela população de menor renda. Assim, sendo o cálculo por dentro do ICMS verdadeira burla à regra-matriz constitucional prevista para o imposto, causando, em função da inclusão do próprio tributo em sua base de cálculo, indevido aumento na arrecadação fiscal do Estado, é evidente que a sua existência acarreta maiores prejuízos aos cidadãos, porquanto, devido à repercussão econômica do encargo tributário, agrava os efeitos da regressividade e vai de encontro ao interesse público primário.

5.2 A TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO: O CÁLCULO POR DENTRO COMO TRIBUTO DISFARÇADO OU OCULTO

Segundo aponta Luiz Eduardo Schoueri (2012, p. 45-56), um bom Sistema Tributário deve não somente cumprir sua função arrecadadora mas também ter eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade. Nesse sentido, gozando de especial interesse para este trabalho, a responsabilidade política preconiza o dever de transparência na tributação⁴⁷. Sobre o conceito ensina o autor:

A ideia de responsabilidade política é exigir transparência por parte dos governos. Em matéria tributária, implica saber quem está pagando e quem está se beneficiando. Atribui-se a Jean-Baptiste Colbert, ministro das finanças de Luís XIV, a máxima: “a arte de tributar consiste em depenar o ganso de modo a obter o maior número de penas com o menor número possível de gritos”. A sentença revela o desejo dos administradores de esconder quem, efetivamente, paga os tributos. É assim que se introduzem tributos pretensamente cobrados sobre pessoas jurídicas, levando a crer que são elas, não os indivíduos, que arcam com a tributação. Do mesmo modo, a tributação do vendedor esconde a carga que se pretende repassar ao consumidor. A responsabilidade política aparece como exigência no § 5º do artigo 150 do texto constitucional brasileiro, ao determinar que a lei crie condições para que o consumidor conheça a carga tributária a que se sujeita. Conquanto de difícil aplicação efetiva, evidencia a preocupação do constituinte com o assunto. (2012, p.

47 Cabe ao sujeito ativo da relação jurídica tributária informar ao sujeito passivo de forma transparente a quantidade de tributos arrecadados e como a receita arrecadada com estes tributos é investida em benefícios da população. (MELLO, E.R., 2013, p. 40).

53).

Dessarte, além de encontrar a transparência fiscal respaldado a partir do próprio conceito de Estado Democrático de Direito, localiza-se ainda de maneira expressa no texto constitucional, sendo decorrente do mandamento determinado no § 5º do artigo 150, segundo o qual “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” O conteúdo da norma em exame é explicitado por Regina Helena Costa:

Tal dispositivo representa o primeiro ponto de toque entre a atividade tributante e o direito do consumidor. Pretende a Lei Maior seja o consumidor informado acerca dos chamados impostos indiretos, incidentes sobre as operações com os bens e serviços que venha a adquirir e que, portanto, têm seus valores embutidos nos preços. No sistema tributário vigente, são eles o IPI, o ICMS e o ISS. São denominados impostos indiretos por parte da doutrina, porque, neles, o contribuinte *de jure* – industrial, produtor, comerciante, prestador de serviço – repassa o impacto tributário para o contribuinte de fato, evento conhecido como repercussão tributária. (1997, p. 113-118 *apud* PAULSEN, 2012b, p. 514)

Nessa direção, Luciano Amaro considera consagrado no sistema tributário brasileiro o princípio da transparência dos impostos, cujo comando, calcado na Constituição, prescreve a premente necessidade de se promover o esclarecimento dos contribuintes quanto à carga tributária a que estão submetidos, seja direta ou indiretamente. De acordo com o autor, atua a transparência fiscal, de fato, como promotora do princípio consumerista da informação:

Os impostos ditos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que “anestesiaram” o indivíduo, quando este, ao adquirir bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal. O art. 150, § 5º, quer justamente que o consumidor de bens e de serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação — clara, correta, precisa e completa — do consumidor. (2012, p. 155-156).

Entretanto, em desafio ao princípio da transparência fiscal⁴⁸, o Estado, na condição de ente tributante, persiste em sua atuação não somente inibidora da informação da carga tributária ao consumidor, como também suscitante da instituição de exações que, de maneira clandestina, provocam a cobrança de valores pecuniários em desconformidade com o Direito Constitucional Tributário. Assim, desenvolve Hugo de Brito Machado o conceito de

48 Ricardo Lobo Torres designa o postulado constitucional como “princípio da transparência fiscal”, atribuindo-lhe a virtude de permitir maior controle por parte do contribuinte e do eleitor. (1993, p. 100 *apud* AMARO, 2012, p. 179).

tributo disfarçado ou oculto:

Tributo disfarçado ou oculto, então, é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na teoria geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo. Para instituir e cobrar tributo oculto ou disfarçado o Estado se vale de sua soberania, impõe a prestação fazendo-a compulsória por via oblíqua. [...] Assim, um tributo instituído de forma oculta, através do qual o Estado foge inteiramente aos limites consubstanciados no sistema tributário, é indiscutivelmente inconstitucional, na medida em que amesquinha visivelmente o direito fundamental de somente ser tributado nos termos da Constituição. Pode-se mesmo dizer que a instituição de tributos ocultos constitui verdadeira fraude à Constituição, que a torna débil, se não inteiramente inútil, em sua função de garantir os direitos fundamentais. (2007, p. 97-99) (grifos do autor).

Com efeito, é a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS verdadeiro tributo disfarçado, pois, sendo cobrado de forma oculta, o valor a maior decorrente do cálculo por dentro estraçalha o regime constitucional previsto para a exação fiscal em exame, importando em afronta ao direito fundamental do contribuinte de somente ser tributado nos termos da Constituição. Aliás, acentua-se o desrespeito à transparência fiscal ocasionado pelo cálculo por dentro se considerado o fenômeno da repercussão econômica do encargo tributário decorrente da tributação indireta existente no âmbito do ICMS. Assim, sendo o ônus financeiro do imposto repassado aos consumidores, seus efeitos são fatalmente diluídos em meio à imensidão de contribuintes de fato, o que tende a fortalecer a perpetrada fraude ao texto constitucional, uma vez que pequenas quantias continuamente confiscadas de um aglomerado de pessoas mascara a real gravidade do problema.

Nesse sentido, com razão Roque Antonio Carrazza (2011, p. 345) explicita que, “na medida em que o tributo é suportado economicamente por terceira pessoa (o consumidor final), facilmente se entende o motivo pelo qual, até hoje, não houve inconformismos maiores contra este modo esdrúxulo de calcular-se o montante do tributo a pagar.” Portanto, é justamente a transferência desmedida do encargo financeiro do ICMS a inúmeros “meros consumidores” a razão pela qual o cálculo por dentro não enfrenta absoluta oposição. Dessa forma, evidencia-se com a conduta o profundo descaso do Fisco para com o cidadão, o que demonstra a descabida primazia do interesse público secundário na Administração Fazendária.

Outrossim, de acordo com Isaias Coelho (2013), trata o cálculo por dentro de técnica causadora de ilusão fiscal, uma vez que transmite aos contribuintes a errônea sensação de que as alíquotas do ICMS não são tão intensas. Todavia, a inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo traduz, na realidade, uma cobrança que extrapola os limites impostos à tributação pelo texto constitucional. Assim assinala o autor:

A única explicação plausível é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada. Isso é o que se chama, na economia política da tributação, de ilusão fiscal ou ofuscação fiscal, o oposto de saliência fiscal ou tributária. O uso da tributação “por dentro” é feita para gerar opacidade onde deveria haver transparência; numa palavra, para iludir, enganar o contribuinte. No caso brasileiro, essa disposição de iludir foi tão forte a ponto de o engano ser erigido ao patamar de preceito constitucional (Constituição de 1988 art. 155 § 2º, XII, i, ex vi da Emenda 33 de 2001). Deveríamos começar a reforma do ICMS pela eliminação do cálculo do imposto “por dentro”. Essa medida traria alguma simplificação, mas sobretudo traria mais visibilidade [...]. Com a mudança de método, a alíquota teria que ser majorada, para que, atuando sobre uma base menor (mas real), não houvesse impacto sobre a arrecadação. [...] Esse pequeno passo seria um gesto de honestidade do poder público, um avanço no respeito ao cidadão-contribuinte.

Ademais, além de ocultar os contornos da tributação perante o consumidor por meio da ofuscação fiscal, segundo assinala Guilherme Duque Estrada de Moraes (2003), “o cálculo 'por dentro' dificulta a emissão das notas fiscais e a contabilidade das empresas, principalmente as de menor porte, aumentando custos burocráticos”, o que, conseqüentemente, prejudica o desenvolvimento econômico do país.

Nesse passo, úteis são as palavras de Kiyoshi Harada (2013) ao noticiar o fato de que “a nossa tributação por dentro contrasta com a tributação por fora vigente, por exemplo, no Japão ou nos Estados Unidos, onde há uma separação visível do valor pertencente ao Fisco daquilo que é do contribuinte que desenvolve a atividade econômica.” Como consequência, segundo alerta o tributarista, a própria estrutura intrincada do imposto facilita a ocorrência de casos de sonegação fiscal no Brasil, fato este quase inexistente naqueles países.

Assim, embora a Lei nº 12.741 (BRASIL), promulgada em 08 de dezembro 2012, se proponha a estimular a transparência tributária com a imposição do dever de informar aos consumidores nos documentos fiscais o valor dos impostos incluídos no preço das mercadorias e dos serviços adquiridos⁴⁹, é patente, porém, que a previsão legal não é capaz de inibir a majoração indevida das alíquotas do ICMS e sua conseqüente cobrança em excesso, permanecendo o princípio da transparência vítima do cálculo por dentro.

Outrossim, destaca-se que, ao considerar a validade do cálculo por dentro para o ICMS, certo é que sua existência também passa a ter aptidão para abranger outros tributos. Exemplificando a desastrosa consequência, verifica-se a inclusão dos valores recolhidos a título de ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP, contribuições sociais incidentes

⁴⁹ O Decreto nº 8.264, de 05 de junho de 2014, é responsável por regulamentar a Lei nº 12.741/2014. Ademais, com a alteração promovida pela Medida Provisória nº 649, também de 05 de junho deste ano, a fiscalização, no que se refere à informação relativa à carga tributária objeto da mencionada lei, será exclusivamente orientadora até 31 de dezembro de 2014.

sobre a receita bruta. De acordo com o entendimento do Fisco, estando o ICMS, por ser calculado por dentro, embutido no preço dos produtos e serviços tributados, o imposto, verdadeira despesa do contribuinte, seria por este faturado e, conseqüentemente, faria parte de sua receita, demonstrando, portanto, a gravidade do problema enfrentado neste trabalho para além do exclusivo contexto do ICMS⁵⁰

Portanto, a manobra tributária consistente na inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS é técnica que, atuando pela via oblíqua, inibe o princípio da transparência fiscal, visto que provoca nos consumidores uma ilusória percepção da realidade da tributação. Dessa forma, confundindo e onerando indevidamente os contribuintes, o cálculo por dentro funciona como verdadeiro tributo disfarçado, que, funcionando como mais uma espécie tributária, sufoca o interesse público propriamente dito, objetivo maior da Administração Pública, e colabora para a efetivação de uma arrecadação tributária incompatível com o Direito Constitucional Tributário.

50 Aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal está a Ação Direta de Constitucionalidade nº 18/DF, que, proposta no ano de 2007 pelo Presidente da República, objetiva legitimar a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços, desde que não se trate de substituição tributária (STF, 2007).

6 CONCLUSÃO

A tributação é o grande instrumento arrecadatário estatal, sendo o mais importante meio pelo qual o Poder Público angaria recursos financeiros com o fito de propiciar o seu custeio e a sua atuação enquanto protetor e fomentador dos direitos fundamentais e sociais garantidos na Constituição Federal. Entretanto, da mesma forma que o texto constitucional garante a praticabilidade do Sistema Tributário Nacional, ele também municia o contribuinte com as limitações ao poder de tributar, restringindo, portanto, o campo de ação da Administração Fiscal neste cenário regrado pelo Direito Constitucional Tributário.

Segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2013, o Brasil, apesar de sua alta carga tributária, é o pior colocado entre os países avaliados no que se refere ao retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade. Assim, não bastando a incapacidade administrativa e gerencial dos ocupantes dos cargos políticos, ocorre ainda a cobrança do ICMS calculado por dentro. Embora pouco reste ao Direito quanto à carência de recursos humanos à frente do Estado, certo é que, em relação ao cálculo por dentro, o ordenamento jurídico é fortemente estruturado para repeli-lo.

Nesse sentido, a institucionalização do cálculo por dentro no âmbito do ICMS é medida que, como visto, contraria os preceitos máximos do Direito Tributário, uma vez que, indo de encontro a pilares estatuídos pelo texto constitucional no intuito de resguardar o contribuinte de desmedidas ações praticadas pelo Estado enquanto ente tributante, permite que haja uma cobrança fiscal dissonante do rígido esquema de repartição de competências tributárias construído pela Constituição.

Assim, de acordo com o exposto neste trabalho, a inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo evidencia clara afronta à regra-matriz de incidência tributária estatuída para o ICMS, uma vez que não se coaduna com o texto constitucional o recair da cobrança fiscal sobre base de cálculo composta por elementos estranhos ao critério material estabelecido para o tributo. Dessa forma, a incidência do ICMS sobre o valor da operação mercantil ou da prestação de serviço somado ao próprio imposto contraria uma diretriz constitucional e desnatura a base de cálculo possível para a exação fiscal.

Além disso, afastando o cálculo por dentro os princípios da segurança jurídica e da legalidade, tem-se por violado o próprio conceito de Estado Democrático de Direito pela Administração Tributária. A tributação realizada ao arpejo do texto constitucional termina por transgredir o Estatuto do Contribuinte, formado pelas normas máximas que protegem o

cidadão das mazelas cometidas pelo Fisco, causando, assim, insegurança jurídica. A legalidade, por sua vez, resta frontalmente tolhida em razão da indevida majoração das alíquotas dispostas na lei, em franca desconsideração ao princípio da tipicidade fechada, de inestimável valor na seara tributária.

Ademais, como consequência da inconstitucional incidência tributária decorrente do cálculo por dentro do ICMS, tem-se embaraçado o direito de propriedade. Dessa forma, desafiando o direito fundamental a uma tributação justa, a inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo desconsidera o princípio da capacidade contributiva e promove a repugnante incidência de imposto sobre imposto, o que, certamente, não é uma riqueza tributável. Como efeito da ofensa à capacidade econômica do contribuinte, a cobrança fiscal lastreada no cálculo por dentro onera o patrimônio privado e nele atua com efeito de confisco, ocasionando, assim, o enriquecimento indevido do Estado.

Por fim, a cobrança fiscal orientada pelo cálculo por dentro revela a desconsideração do interesse público primário pela Administração Tributária, deixando em segundo plano, portanto, o que deveria de fato orientar a atuação estatal. Assim, sendo o ICMS um imposto indireto, tem o consumidor, como contribuinte de fato, o ônus de suportar os efeitos da repercussão tributária, sofrendo, portanto, o inconstitucional encargo econômico derivado da exação viciada. Nessa toada, obstando o princípio da transparência fiscal, consubstancia-se o cálculo por dentro em verdadeiro tributo disfarçado, que, de maneira oculta, sobreleva-se aos valores constitucionais que regem o Sistema Tributário Nacional. Com efeito, a aceitação do cálculo por dentro é circunstância que, além de desafiar um vasto número de princípios do Direito Tributário, acarreta catastróficos efeitos na unidade do ordenamento jurídico, pois, se o cálculo por dentro é válido para o ICMS, válido também seria para os demais tributos.

Dessa forma, certificada está a inadequação da orientação jurisprudencial dominante, que, há anos arraigada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, viu-se fortalecida a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP em 2011. O cálculo do valor devido não pode ser considerado uma simples técnica desvencilhada da norma tributária em sentido estrito, pois, em verdade, deve o cálculo do *quantum debeatur* ser necessário reflexo da regra-matriz de incidência tributária que regula o tributo a ser cobrado. Portanto, sendo patente a inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS, imprescindíveis são a sua releitura pelo Poder Judiciário e o seu abandono pelos Poderes Executivo e Legislativo, porquanto o primordial papel do Direito Tributário é limitar o poder de tributar.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMORIM, João Luiz. *ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)*. 2. ed. Niterói: Impetus, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). *Lex*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16 abr. 2014.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. *Lex*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 17 abr. 2014.

_____. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal. *Lex*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc33.htm>. Acesso em: 17 abr. 2014.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). *Lex*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____. Lei nº 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. *Lex*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 23 abr. 2014.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Lex*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 10 mai. 2014.

_____. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. *Lex*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 15 mai. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 209.393/SP. Recorrente: Gulliver S/A Manufatura de Brinquedos. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. 04 de abril de 2000. *DJ de 09-06-2000*. p. 355. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=242257>>. Acesso em: 20 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 212.209/RS. Recorrente: Indústria de Bebidas Celina Ltda. Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Nelson Jobim. 23 de junho de 1999. *DJ de 14-02-2003*. p. 303. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>. Acesso em: 15 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 18 de maio de 2011. *DJ de 18-08-2011*. p. 177. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Isaias. *Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável*. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>>. Acesso em: 13 mai. 2014.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS (CEMIG). *Valores de tarifa e serviços*. 2014. Disponível em: <http://www.cemig.com.br/pt-br/atendimento/Paginas/valores_de_tarifa_e_servicos.aspx>. Acesso em: 06 mai. 2014.

D'AVILA, Antonio Augusto. *ICMS: a base de cálculo revisitada*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2012. v. 3.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA (EPE). *Resenha Mensal do Mercado de Energia Elétrica*. n. 79. 2014. Disponível em: <<http://www.epe.gov.br/Documents/Resenha%20Mensal%20-%20Abril%202014-2.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2014.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 3.

HARADA, Kiyoshi. *Inclusão do valor do tributo na sua base de cálculo ou de outro tributo*. 2013. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/60os/inclusao-do-valor-do-tributo-na-sua-base-de-calculo-ou-de-outro-tributo-kiyoshi-harada>>. Acesso em: 13 mai. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo*

Demográfico 2010: Famílias. 2010. Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/estadosat/temas.php?sigla=mg&tema=censodemog2010_famil>.

Acesso em: 06 mai. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). *Cálculo do*

IRBES (índice de retorno de bem estar à sociedade). 2013. Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em: 19 mai. 2014.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). *Comunicados do Ipea*. n.

92. 2011. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo, Malheiros, 2007.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MELLO, Elizabete Rosa de. *O princípio da boa-fé no direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MINAS GERAIS. Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação

Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. *Lex*. Disponível em:

<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm>. Acesso em: 06 mai. 2014.

_____. Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre

Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD. *Lex*. Disponível

em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114941_2003.htm>.

Acesso em: 05 mai. 2014.

MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de (Org.). *Manual prático em consulta tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MONTEIRO, Geraldo Tadeu Moreira; SAVEDRA, Mônica Maria Guimarães. *Metodologia da pesquisa jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MORAES, Guilherme Duque Estrada de. ICMS: imposto por dentro, cidadão por fora. *O Estado de S. Paulo*. São Paulo, 03 set. 2003. Economia, p. 2. Disponível em:

<<http://acervo.estadao.com.br/pagina/#!/20030903-40132-nac-16-eco-b2-not>>. Acesso em: 15 mai. 2014.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. *STF pretende julgar ICMS na base de cálculo da COFINS e com repercussão geral em 2010*. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=236067&key=4800042>. Acesso em: 20 mai. 2014.

OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre pobres, afirma IPEA. *Folha de S. Paulo*. São Paulo, 20 mai. 2011. Primeiro Caderno, p. 13. Disponível em:

<<http://acervo.folha.com.br/fsp/2011/05/20/2//5707047>>. Acesso em: 12 mai. 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a.

_____. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012b.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução: Jussara Simões. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS – base de cálculo e alíquota. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *ADC 18*. 2007. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565325>>. Acesso em: 19 mai. 2014.

TAVARES DA SILVA, Regina Beatriz (Coord.). *Código civil comentado*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VASCONCELLOS, Roberto França de (Coord.). *Direito tributário: política fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2009. (Série GVlaw).

WORLD BANK. *Social gains in the balance: a fiscal policy challenge for Latin America & the Caribbean*. Washington: World Bank Group, 2014. Disponível em: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2014/02/24/000350881_20140224141401/Rendered/PDF/851620WP0Box380LB0Social0Gains02014.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2014.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria geral do Estado*. Tradução: Karin Praefke-Aires Coutinho. 12. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.