

A Inconstitucionalidade do Cálculo por Dentro do ICMS:

A Defesa do Contribuinte

The inconstitutionality of the within calculation in ICMS: The defense of the taxpayer

Ariel de Abreu Cunha¹

Resumo:

Este artigo consiste na defesa do contribuinte com base em uma adequada interpretação constitucional do fenômeno do cálculo por dentro no âmbito do ICMS. Seu objetivo consiste em demonstrar a incompatibilidade da inclusão do montante do próprio imposto em sua base de cálculo com a regra-matriz de incidência tributária estatuída no texto constitucional. Além disso, o trabalho expõe a afronta a diversos princípios consagrados no ramo do Direito Tributário, confirmando o caráter principiológico deste estudo. Do presente trabalho, 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. ICMS. Cálculo por dentro. Contribuinte. Inconstitucionalidade.

Abstract:

This paper consists in the taxpayer's defense based on a proper constitutional interpretation of the phenomenon consistent in the inside calculation in the field of ICMS, a brazilian tax incident on consumption. Its purpose is demonstrating the incompatibility of the inclusion of the tax itself's amount on its cost base with the tax incidence matrix-rule model in the constitutional text. In addition, this study exposes the affront to many Tax Law principles, confirming its character based on principles. From this paper, it was concluded that there is an undeniable unconstitutionality of ICMS's inside calculation in our legal system because, in clear disregard of taxpayer's fundamental rights, it burdens citizens' wealth unduly.

Keywords:

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

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF), Juiz de Fora/MG.

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. Conforme lição de Mendes e 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.” Assim, sendo a arrecadação de receitas tributárias fonte primordial de recursos públicos e base para a atuação estatal, cumpre ao Direito enorme atenção quanto à regulação e à cobrança de tributos. Nesta senda, à Constituição coube o papel de garantir em seu texto as limitações ao poder de tributar, protegendo os cidadãos de eventuais exageros cometidos por parte do Estado na busca por maiores montantes pecuniários oriundos da propriedade privada, pois, como bem assevera 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.”

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 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, conhecido como ICMS. Verdadeira particularidade do sistema tributário brasileiro, o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados (VASCONCELLOS, 2009, p. 209), vindo a ter parcela de sua receita, inclusive, destinada aos Municípios como cumprimento do 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, tem o imposto em comento aptidão para estimular a chamada guerra fiscal, uma vez que permite aos diferentes membros da Federação, não deliberadamente, a possibilidade de conceder diversos incentivos fiscais capazes de ocasionar conhecida concorrência predatória na

busca 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, caracterizando-o como legítimo tributo indireto. Como bem salienta Sabbag (2013, p. 205), “seguindo na contramão das experiências internacionais, a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento”, chegando a ocupar, segundo aponta, cerca de 60% da carga tributária total no país.

Portanto, na condição de imposto indireto, o ICMS assume função extremamente ativa no agravamento da regressividade no sistema tributário brasileiro, fenômeno caracterizado pela maior oneração das classes mais pobres do país, porquanto o montante auferido nas operações tributadas é transferido aos consumidores indistintamente. Segundo o estudo “*Social Gains in the Balance*”², 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. Todavia, como cerne deste trabalho, há algo que acentua os problemas já expostos. O ICMS inaugurou no sistema tributário nacional, a partir do Decreto-lei nº 406/68, o chamado cálculo por dentro, previsão legal determinando que o montante do próprio imposto de circulação de mercadorias 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) no ano de 2011 nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. 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 os princípios consagrados no Direito Constitucional Tributário, balizadores do sistema tributário brasileiro e limitadores do poder de tributar.

2- A regra-matriz de incidência tributária do ICMS e seu impacto na análise do cálculo por dentro: a diretriz constitucional

2 “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).

Na árdua tarefa de classificar as normas jurídicas tributárias, Carvalho (2012, p. 234-235), visando desfrutar do mais amplo conteúdo científico, sugere o critério que se orienta pelo ângulo do grupo institucional a que pertencem. Nesse sentido, correspondendo ao núcleo do tributo, surge 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. 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 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. Como bem salienta 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, diretriz que se encontra inserta na leitura conjunta do parágrafo 2º do artigo 145 e do inciso I do artigo 154 da Constituição Federal. Ao critério quantitativo da norma tributária em sentido estrito incumbe a responsabilidade de albergar a base de cálculo, assim como a alíquota.

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, 2012, 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. Nesse sentido, conforme enuncia Carrazza (2011, p. 333-340), a Constituição Federal, ao definir a hipótese de incidência dos tributos acaba por, conseqüentemente, 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 acima apontada, fruto de uma análise em consonância com o Direito 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, 2012, 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. Nesse sentido, 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 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, via de regra, tem como base de cálculo, segundo a Lei Complementar nº 87/1996, o valor da operação mercantil e o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Entretanto, causando infortuna estranha, prevê o referido diploma legislativo no inciso I do parágrafo 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 imposto. 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 este imposto estadual. 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 inculpada para este imposto.

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 Paulsen e 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 corpóreo 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 imposto. 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, Paulsen e Melo (2012, p. 236) são uníssonos ao sustentar que a base de cálculo deve refletir exatamente a hipótese de incidência do tributo, não havendo espaços para “elementos estranhos ao valor da operação”.

Todavia, 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 Federal³, 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, deu-se a derradeira decisão sobre a matéria no ano de 2011, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP⁴.

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 Didier Jr. e 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

3 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.

4 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.

instrumento de controle abstrato de constitucionalidade, servindo, assim, de orientação para o Tribunal em futuras situações semelhantes (DIDIER; CUNHA 2012, p. 360-361). Contudo, ponderam os citados doutrinadores que os efeitos da referida objetivação não estão vocacionados a ocorrer deliberadamente. Segundo afirmam os autores (DIDIER; CUNHA 2012, p. 366), considerando que as decisões do STF sobre a constitucionalidade do cálculo por dentro foram proferidas pelo Pleno sem a consagração da matéria em enunciado da súmula vinculante, sua 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” (Ibid., 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 julgamento⁵. Ademais, tem-se por louvável 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 julgador⁶ 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.

5 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.

6 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.

2- Estado democrático de direito e tributação: o cálculo por dentro em face da segurança jurídica e da legalidade

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

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, no parágrafo segundo do artigo 7º, 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 mercadorias. 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 (art. 13, § 1º, I). Ainda 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 parágrafo 2º, segundo a qual caberia à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS de modo que o montante do imposto a integrasse. A bem da verdade, 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 33/2001. Trata-se, segundo Carraza (2011, p. 352), de genuína “manobra capciosa”.

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. 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 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 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 conseqüentes.” (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 insculpidos como cláusulas pétreas na Carta Magna, pois, como afirmam Mendes e Branco (2012, p. 156), “o significado último das cláusulas de imutabilidade está em prevenir um processo de erosão da Constituição”. Assim, pensar o contrário é postura que 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 misonheísmo. 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).

Nesse sentido, “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), sendo esta 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 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” (2012, p. 69). Aliás, valiosas são as palavras de Heleno Torres, asseverando 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 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 Carvalho (2012, p. 238), segundo a qual não deve ser feita a interpretação cru das normas jurídicas, com base em um simples 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.

Nesse diapasão, segundo corretamente enuncia Carrazza (2012, p. 455-457), 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 sendo, foi com base no citado conjunto de direitos fundamentais garantidos ao contribuinte na Constituição Federal que 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. 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. Consequentemente, 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 (1980, p. 36 apud CARRAZZA, 2012, p. 460), “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.”

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. Ademais, 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 Direito. 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 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” (BRASIL, 1988. Art. 150, I)

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 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). Assim, 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. Dessa forma, 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, Carrazza (2011, p. 342) 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.

Ademais, cumpre ressaltar que, tendo a Constituição delegado à Lei Complementar a tarefa de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” (BRASIL, 1988. Art. 146, III), 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” (BRASIL, 1966). Contudo, em confronto com a cerrada tipicidade tributária, implica o cálculo por dentro em indevida majoração das alíquotas legalmente estatuídas, ao contrário do que ocorre nos impostos calculados por fora. D'Avila explicita que, para se realizar o cálculo por dentro do ICMS, deve ser utilizada a fórmula “ $100 \div (100 - \text{alíquota})$ ”, 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)⁷, tributada a 18% (dezoito por cento) conforme a

7 Dentre os valores que compõem o preço da operação mercantil podemos citar o próprio custo da mercadoria, as despesas administrativas e financeiras e o lucro do contribuinte de direito do imposto (D'AVILA, 2009, p. 107).

previsão legal⁸, seria incidente, em verdade, uma alíquota de 21,95% (vinte e um vírgula noventa e cinco por cento) sobre a operação realizada, resultando em uma base de cálculo fictícia 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\$ 2.195,12 (dois mil cento e noventa e cinco reais e doze centavos) a ser direcionado ao ente tributante⁹. 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 a título de ICMS. 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, merecendo o repúdio da ordem jurídica por macular a Lei das Leis e, conseqüentemente, o princípio da legalidade, condutor da tributação no Estado Democrático de Direito.

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 Mendes e Branco (2012, p. 1605), a atividade

8 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.

9 “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.” (D'AVILA, 2009, p. 107).

tributária pressupõe a propriedade privada, tendo em vista sua intrínseca relação de dependência. 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 atribuídas, resta patente a invasão sofrida no patrimônio privado 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.

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 constitucionais estatuídos em prol de uma tributação capaz de realizar-se em sintonia com a proteção da propriedade privada. Assim sendo, com o fito de estabelecer parâmetros à atuação da Administração Fazendária, a Constituição 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” (MELLO, 2012, p. 416). Com efeito, o sistema tributário nacional é constitucionalmente estruturado de forma a garantir que as pessoas sejam tributadas com justiça, esta que, segundo Elizabeth Mello (2013, p. 38), é entendida “como [...], uma forma de o poder público conseguir suprir suas necessidades de forma abrangente, sem onerar demasiadamente o contribuinte.”

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 Magna, a “seletividade implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes” (BRASIL, 1988. Art. 155, § 2, III) mediante o critério da essencialidade do produto, da mercadoria ou do serviço (PAULSEN, 2012, 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. Por outro lado, é também digno de nota o princípio da não cumulatividade no ICMS. De acordo com o

comando constitucional (BRASIL, 1988. Art. 155, § 2º, I), este imposto 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).

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 operação. Em consonância com o exposto, assim afirma John Rawls:

[A finalidade dos] 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 apud MELLO, E.R., 2013, p. 55).

Portanto, 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). Em atenção aos meandros que cercam o tema da capacidade contributiva, desenvolveu a doutrina a classificação deste princípio em duas específicas acepções: objetiva ou absoluta e subjetiva ou relativa. Em relação à capacidade contributiva em seu sentido

subjetivo ou relativo, tem-se 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, 2012, 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.

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 (2012, p. 77), tem esta acepção do 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. 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).

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, 2012, p. 60), pois o Estado-membro, na condição de sujeito passivo do tributo, passa a ter autorização para apurar o *quantum debeat* final após já ter sido embutido o valor do próprio imposto em sua base de cálculo. Embora Paulsen (2012, 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 parágrafo primeiro 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 consequente obrigação tributária, demonstram a necessária vinculação da base de cálculo à riqueza econômica descrita no critério material previsto.

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, 2012, 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 aufere 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.

Ademais, prevista no texto constitucional em meio às limitações ao poder de tributar¹⁰, 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). Em objetiva conceituação, 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, Carrazza (2012, p. 113) preceitua que

10 Art. 150, IV, Constituição Federal.

“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.” 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.

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 brasileiro¹¹. 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

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

cento), foi arrecadado aos cofres públicos, de fato, o montante de R\$ 2.195,12 (dois mil cento e noventa e cinco reais e doze centavos). 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 (2010, p. 93), “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.” 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 energia elétrica próximo a 180 kWh (cento e oitenta quillowatts-hora)¹². 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 financeiros¹³. 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 Gerais¹⁴, 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). Dessarte, em

12 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).

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

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

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 Gerais¹⁵, 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 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. 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. Dessa forma, exposta a intributabilidade do próprio imposto embutido em sua base de cálculo, outra conclusão não há senão a declaração de inconstitucionalidade do cálculo por dentro, expediente que, 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- Conclusão

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

A tributação é o grande instrumento arrecadatório 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, molestando 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 arrepio 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.

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. 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 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 ICMS¹⁶. 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. Conforme desenvolvido nas linhas acima, 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 debeat* 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

16 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).

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 Bibliográficas

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

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

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário nº 209.393/SP. 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. 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. 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

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 de outubro 1966. Seção I, p. 12451

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.

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%20Mensual%20-%20Abril%2020142.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/ESTUDOFINALSOBRECA RGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em: 19 mai. 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

Data de submissão: 23 de junho de 2014

Data de aceite: 5 de agosto de 2014

CUNHA, Ariel de Araújo. A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS: a defesa do contribuinte. *Alethes*, Juiz de Fora, n. 04, v. 01, pp. 153-180, jan./jun. 2014.

