

UNIVERSIDADE FUMEC
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS, SOCIAIS E DA SAÚDE –
FCH

A CUMULATIVIDADE NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SEUS
EFEITOS NA (DE)FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS
TRIBUTOS

ANDRÉ SANTOS DE ROSA

Belo Horizonte

2019

ANDRÉ SANTOS DE ROSA

**A CUMULATIVIDADE NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SEUS
EFEITOS NA (DE)FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS
TRIBUTOS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora
ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu
em Direito (PPGD) da UNIVERSIDADE
FUMEC como requisito parcial para obtenção
de título de mestre em Direito.

Orientador: Prof. Antônio Carlos Diniz Murta.

Belo Horizonte

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R788c Rosa, André Santos de, 1975-

A cumulatividade na regra-matriz de incidência e seus efeitos na (de)formação da base de cálculo dos tributos / André Santos de Rosa. - Belo Horizonte, 2019.

99 f.: il.; 29,7 cm

Orientador: Antônio Carlos Diniz Murta
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2019.

1. Tributos - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Impostos - Brasil. I. Título. II. Murta, Antônio Carlos Diniz. III. Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.2(81)

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Universitária-FUMEC

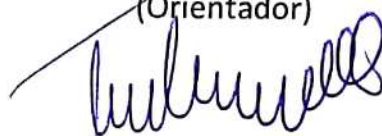


FUMEC


Dissertação intitulada "A CUMULATIVIDADE NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SEUS EFEITOS NA (DE)FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS" autoria de ANDRÉ SANTOS DE ROSA, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:




Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC
(Orientador)



Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho – FUMEC
(Examinador Interno)



Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira – PUC MINAS
(Examinadora Externa)



Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiúza
Coordenador do Programa de Mestrado em Direito
da Universidade FUMEC

Belo Horizonte, 05 de dezembro de 2019.

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Elenice, pelo amor, companheirismo, carinho, apoio incondicional e compreensão sempre.

À minha filha Luísa, raio de luz e de amor incondicional.

Aos meus pais, pelo exemplo de vida e de família.

Ao Professor Doutor Antônio Carlos Diniz Murta, meu orientador e admirável profissional, pelos momentos de profunda reflexão.

Aos demais professores que fazem do ofício de lecionar uma arte.

E a todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

Se do ponto de vista histórico a morte é certa, os impostos não o são tanto.
(VASQUES, 2001, p. 17).

RESUMO

A tributação, desde a sua origem, representa a forma com que a propriedade privada é legitimamente invadida com o objetivo de financiar os gastos públicos. A tributação, nos seus primórdios, foi concebida para tributar a renda e o patrimônio. Com o surgimento do Estado Fiscal e da conseqüente necessidade de aumento na arrecadação de tributos, a tributação sobre o consumo assume especial importância no contexto tributário. Entretanto, por se tratar de uma exação que pode incidir em várias etapas da cadeia produtiva/consumo, a questão envolvendo a cobrança cumulativa de tributos surge como um problema a ser enfrentado de forma a permitir que a carga tributária não inviabilize o negócio jurídico que faz nascer a relação tributária. A cumulatividade tributária pode ocorrer, tanto fora da regra-matriz de incidência, ao longo da cadeia de produção e consumo, quanto dentro da base de cálculo. Sob este aspecto, este trabalho volta-se para o estudo da cumulatividade que ocorre dentro da regra-matriz incidência, analisando seus efeitos, hipóteses e sua correlação com a formação de preços. A pesquisa teórica na literatura existente, especificamente sobre cumulatividade que ocorre dentro da regra-matriz de incidência, também conhecida como tributação “por dentro”, demonstra os seus efeitos nocivos, principalmente naquilo que diz respeito à neutralidade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Tributação do Consumo. Cumulatividade. Tributação por dentro.

ABSTRACT

Taxation, from its inception, represents the way in which private property is legitimately invaded for the purpose of financing public spending. Taxation, in its early days, was designed to tax income and property. With the emergence of the Fiscal State and the consequent need to increase tax collection, taxation on consumption assumes special importance in the tax context. However, as this is an exaction that may affect various stages of the production / consumption chain, the issue of cumulative tax collection arises as a problem to be faced in order to allow the tax burden not to derail the legal business that it does. born the tax relation. Tax cumulativeness can occur, both outside the incidence rule, along the production and consumption chain and within the calculation base. In this regard, this work turns to the study of the cumulativeness that occurs within the incidence matrix rule, analyzing its effects, hypotheses and its correlation with price formation. Theoretical research in the existing literature, specifically on cumulativeness that occurs within the incidence matrix rule, also known as “insider” taxation, demonstrates its detrimental effects, especially with regard to tax neutrality.

KEYWORDS: Taxation. Taxation of Consumption. Cumulativeness. Taxation inside.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Exemplo 1.....	68
FIGURA 2 - A obtenção do mark-up	69
FIGURA 3 - Fórmulas para se chegar ao preço de venda de determinada mercadoria	70
FIGURA 4 - Exemplo 2.....	71
FIGURA 5 - Não inclusão dos impostos na formação do preço de venda.....	72
FIGURA 6 – Cálculo do Custo da Mercadoria Vendida.....	75
QUADRO 1 - Explicações retiradas de André Mendes Moreira sobre as espécies de cumulatividade tributária.....	29
QUADRO 2 - Desvantagens da cobrança cumulativa de impostos	38
QUADRO 3 – Sobre o o efeito-substituição, elisão e fraude.....	79

LISTA DE SIGLAS

COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL	Contribuição Social sobre o Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IC	Imposto de Consumo
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
HI	Hipótese de Incidência
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVV	Imposto sobre Vendas a Varejo
LC	Lei Complementar
PIS	Programa Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
2.1 A HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ	18
2.2 O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ	18
2.2.1 A base de cálculo	21
2.2.2 O Critério Quantitativo Da Regra-Matriz De Incidência: a alíquota	24
3 A COBRANÇA CUMULATIVA DE TRIBUTOS	28
3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE CUMULATIVIDADE	28
3.2 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS E SUA CORRELAÇÃO COM A CUMULATIVIDADE	31
3.3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA	35
4 A COBRANÇA NÃO CUMULATIVA DE TRIBUTOS	43
4.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	43
4.2 CRÉDITO FÍSICO X CRÉDITO FINANCEIRO E SEUS EFEITOS NA CUMULATIVIDADE EXÓGENA	46
4.3 CUMULATIVIDADE ENDÓGENA OU “POR DENTRO”	49
5 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL	55
5.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI	56
5.2 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	57
5.3 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	58
5.4 TRIBUTOS QUE INTEGRAM DE FORMA IMPLÍCITA E MEDIATA AS SUAS BASES DE CÁLCULOS E AS DE OUTRAS EXAÇÕES	59
5.4.1 Contribuições Sociais – Programa Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	61
5.4.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime de lucro presumido	62
5.4.3 Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido (CSLL) no regime de lucro presumido	62
5.4.4 Simples Nacional	63
5.4.5 Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB)	63
5.4.6 Tributos incidentes sobre a folha de pagamentos	64

6 INCURSÃO NA FORMA DE COMPOSIÇÃO DE PREÇOS DE VENDA.....	66
6.1 O <i>MARK-UP</i> COMO MÉTODO PARA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDAS ..	68
6.2 DA BASE DE CÁLCULO PARA A BASE CALCULADA.....	73
7 DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA TRIBUTÁRIA	76
8 A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A CUMULATIVIDADE ENDÓGENA	81
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
REFERÊNCIAS.....	91

1 INTRODUÇÃO

O estudo dos elementos que compõe a base de cálculo no sistema tributário brasileiro, partindo das disposições constitucionais, com ênfase na análise da sua possível deformação dada à inclusão de elementos estranhos ao fato jurídico tributário, o que permitiu contextualizar a pergunta orientadora da seguinte forma: A cumulatividade que ocorre dentro do critério quantitativo da regra-matriz de incidência provoca uma distorção na sua quantificação?

A instituição da não-cumulatividade para reduzir ou minimizar o efeito econômico perverso com a incidência repetida do tributo deveria ser revista para evitar a ocorrência da cobrança cumulativa de tributos, seja na cadeia de consumo, seja aquela que ocorre dentro da regra-matriz de incidência.

A decisão de pesquisar sobre o tema foi estabelecida por uma conexão entre a prática do pesquisador como advogado e profissional do Direito Tributário que, no exercício de sua atividade, já vivenciou inúmeras situações conflitantes em termos da cumulatividade que ocorre dentro e fora do critério quantitativo da regra-matriz da incidência sobre impostos.

Inegável também a repercussão social da matéria em análise para a academia dada a necessidade de se estudar profundamente a base de cálculo tributária, como elemento indissociável da regra de incidência. que remete às questões que permeiam a tensa relação entre o Estado tributante e o contribuinte.

O objetivo geral do trabalho é investigar sobre a base de cálculo dos tributos no Brasil com relação à sua formação e (possível) deformação em sua quantificação em razão da cumulatividade que ocorre dentro da regra-matriz de incidência.

Os objetivos específicos foram:

1. Traçar considerações sobre a regra-matriz de incidência tributária.
2. Investigar sobre a cobrança cumulativa de tributos.
3. Investigar sobre a não cobrança cumulativa de tributos.
4. Apresentar a atual tributação no consumo brasileiro.
5. Fazer uma incursão na forma de composição de preços de venda.
6. Apresentar a repercussão econômica tributária e a evolução do entendimento

dos tribunais superiores sobre a cumulatividade endógena.

Para dar uma ordem lógica ao texto, além desta introdução, a dissertação foi estruturada da seguinte forma.

No capítulo 2 é apresentada as considerações doutrinárias sobre a regra-matriz de incidência tributária, sua base, a hipótese e o consequente da regra-matriz, bem como o seu critério quantitativo, a alíquota.

No capítulo 3, buscou-se traçar sobre cumulatividade, sobre tributos diretos e indiretos e sua correlação com a cumulatividade; a tributação sobre o consumo e a cumulatividade tributária e a cumulatividade X tributos sobre o consumo.

No capítulo 4, a não cobrança cumulativa de tributos no sistema jurídico tributário brasileiro relaciona-se com o crédito físico x crédito financeiro e seus efeitos na cumulatividade exógena.

No capítulo 5, a “Tributação sobre o consumo no Brasil”, título do capítulo, discorre sobre a regra-matriz de incidência do IPI, a regra-matriz do ICMS, a regra-matriz do ISSQN; os tributos que integram de forma implícita e mediata as suas bases de cálculos e as de outras exações; das contribuições Sociais – PIS e COFINS; do Simples Nacional; e da contribuição previdenciária sobre a receita bruta e dos tributos Incidentes sobre a folha de pagamentos.

No capítulo 6, uma incursão na forma de composição de preços de venda possibilitou uma relação como o *mark-up* como método para formação de preços de vendas e sobre a base de cálculo para a base calculada.

No capítulo 7, a análise da repercussão econômica tributária e a sua correlação com o objeto de estudo.

No capítulo 8, algumas das decisões dos Tribunais Superiores que versam sobre a cumulatividade dentro da regra-matriz de incidência e a evolução jurisprudencial.

As normas de Direito Tributário e sua posição na ordem jurídica nacional são concebidas como um dos maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado na transformação de um “estado natural”, assim definido por Hobbes (HOBBS, 2003, p. XXXIV), para uma sociedade de fato, com a gestão das relações inter-humanas por uma terceira pessoa – Estado.

Diante da necessidade do Estado em obter receita para manter a sua estrutura e garantir o cumprimento das suas atribuições mínimas, o tributo surge como sua principal fonte de recursos, razão pela qual se observa a necessidade de positivar regras jurídicas com o fim de regular a relação entre o Estado e o contribuinte.

Para Hugo de Brito Machado “a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento que se tem valido a economia capitalista para sobreviver” (MACHADO, 2008, p. 26). O relação jurídico-tributária, por sua natureza, tem como foco atingir parcela do patrimônio dos contribuintes para transferir recursos ao Estado, acaba por gerar tensões que devem ser

reguladas pelo Direito posto. Daí, se extrai o objeto do Direito Tributário, conforme enuncia Sacha Calmon Navarro Coelho, como sendo a regulação das relações jurídicas que se estabelecem entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, em razão do dever de pagar tributos e do direito de recebê-los (COELHO, 2012, p. 163).

Dada a inevitável tensão existente entre o Estado tributante e aquele que tem suprimido parte do seu direito de propriedade, constata-se, principalmente no Brasil, uma quantidade expressiva de dispositivos jurídico-tributários relacionadas à matéria na Constituição.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que o Direito Positivo brasileiro contém regras e princípios muito mais bem orientados que em outros países. Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho acrescenta que a matéria tributária em nosso país é farta e dá pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar qualquer tipo de criatividade, o que traz “um sistema tributário de acentuada rigidez” encerrado também numa Constituição rígida (CARVALHO, 2014, p. 156).

Sobre a constitucionalização das prescrições normativas relacionadas ao Direito Tributário, Roque Antônio Carrazza é enfático ao afirmar que tal norma (a cúspide da “pirâmide jurídica”), obriga não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado, e ao ser incondicionalmente observada, “inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz” protege os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais (CARRAZZA, 2017, p. 39).

Sacha Calmon Navarro Coelho separa as disposições tributárias na Constituição em três grupos temáticos: (i) o da competência tributárias; (ii) o das limitações ao poder de tributar contendo princípios e regras e; (iii) o da partilha do produto da arrecadação (COELHO, 2012, p. 193).

Ao analisar as disposições constitucionais sobre matéria tributária, Paulo de Barros Carvalho afirma que o estudo do Direito Comparado permite concluir que o nosso sistema constitucional, diferentemente de outros países de cultura ocidental que deixam para o legislador ordinário ampla liberdade para tratar das questões tributárias, estabelece um tratamento amplo e minucioso sobre a matéria, reduzindo a liberdade do legislador para “exercitar seu gênio criativo”. Afirma que “o quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sobre o influxo de muitos princípios constitucionais”, bem como os princípios constitucionais genéricos (aqueles que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos), e os princípios

constitucionais específicos “canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários” (CARVALHO, 2015, p. 156).

Roque Antônio Carrazza, ao discorrer sobre os princípios constitucionais afirma que a Constituição considerada como “um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional, pelo administrador público e pelo juiz” (CARRAZZA, 2017, p. 39). Ora, para a proteção dos cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais, as digressões sobre o sistema constitucional tributário têm o condão de estabelecer, para fins deste estudo, as normas constitucionais tributárias como premissas interpretativas para se concluir, ou não, pela possibilidade de coexistência da cobrança cumulativa de tributos no ordenamento jurídico tributário nacional.

A questão relacionada à cumulatividade tributária surge de forma concomitante com a proeminência que os impostos incidentes sobre o consumo assumem em relação à tributação sobre a renda e o patrimônio. Acerca do contexto histórico desta dita proeminência, Sérgio Vasques destaca que a tributação sobre o consumo surge com o Estado Fiscal em razão da incapacidade dos tributos até então existentes na Idade Média de custear o crescimento das despesas de guerra e dos custos da “alta-diplomacia”. Com o Estado Fiscal implementa-se a sua base que tem como pressuposto “procurar o máximo de receita com o mínimo de oposição”. Sob esta ótica, a tributação sobre o consumo assume especial relevância uma vez que permitem a cobrança “velada” dos tributos sem que os contribuintes o percebam (VASQUES, 2001, p. 17).

Ocorre que, por se tratar de uma incidência nas operações de consumo, desde a sua origem, a cumulatividade sempre permeou esta forma de exação, na medida em que os impostos indiretos incidiam em cada operação feita, acarretando uma incidência em cascata.

Na busca de se evitar os efeitos nocivos desta tributação em cascata, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) surge no continente europeu, especificamente na França, com o fim de promover uma neutralidade da tributação sobre o consumo.

Acerca da nocividade da cumulatividade existente nesta forma de tributação sobre o consumo e as formas de se mitigar os seus efeitos que geram efeitos indesejáveis para a livre concorrência e para a própria arrecadação de impostos (Curva de Laffer¹), a doutrina já se debruçou com forte afinco.

O Brasil, segundo Vasco Branco Guimarães, foi o terceiro país do mundo ao instituir um imposto de tipo IVA inspirado no modelo francês e que tem no princípio da não-

¹ A exposição acerca da Curva de Laffer está inserida no capítulo 7 desta obra.

cumulatividade a busca pela neutralidade da incidência plurifásica dos impostos que incidem sobre o consumo.

Ocorre que, muito embora exista expressa previsão no texto da Constituição acerca da não-cumulatividade dos tributos incidentes sobre o consumo, ainda sim, convive-se com a cumulatividade, seja ela incidente ao longo da cadeia produtiva, como no caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, seja aquele que se verifica dentro da base de cálculo tributária.

A base de cálculo, por incluir aspectos econômicos que, por vezes, extrapolam o campo do direito positivo, pois nos dizeres de Aires Barreto “é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência o aspecto mensurável do abstrato (BARRETO, 1986, p.38), acaba por remeter o intérprete a se confrontar com inúmeras situações fáticas que ensejam a análise dos elementos que a compõe e que tem impacto direto no montante do tributo devido.

A despeito do reflexo direto no montante do crédito tributário da inclusão, ou não, de determinados elementos na base de cálculo de determinada exação, o Poder Judiciário é diuturnamente instado a se manifestar sobre questões relacionadas a este tema².

Esta pesquisa caracterizou-se como teórica, eis que se voltou para a literatura existente sobre o Direito Tributário, especificamente sobre a base de cálculo dos tributos no Brasil com relação à sua formação

Método, conforme afirma Cruz, Hoffmann e Ribeiro (2006, p. 40), é “o conjunto de etapas e processos a serem ultrapassados ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”.

A técnica utilizada foi a pesquisa bibliográfica, constituída por livros, teses, dissertações e artigos científicos. A cumulatividade tributária foi analisada de forma pormenorizada diante de autores como André Mendes Moreira, Roque Antônio Carrazza e Leandro Paulsen, dentre outros. Buscou-se, ainda a consulta dos precedentes dos Tribunais Superiores para demonstrar a aplicabilidade do tema no contexto jurídico tributário nacional.

As técnicas utilizadas para análise dos dados colhidos foram dedutivas, sendo o trabalho elaborado em seis etapas: leitura e estudo das obras; discussão dos pontos mais importantes com o orientador; elaboração do primeiro esboço; redação final do trabalho; formatação do texto e correção linguística.

² Tal fato foi evidenciado, recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário com repercussão geral n.574.706/PR, em 02/10/2017 em que o Supremo Tribunal Federal, entendeu pela exclusão do Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) da base de cálculo da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A doutrina assinala que Alfredo Augusto Becker foi um dos primeiros juristas a tratar da regra-matriz. Para este autor, a regra-matriz é composta de uma hipótese de incidência, que por sua vez inclui: a) um núcleo formado pela base de cálculo que confere o gênero do tributo; b) elementos adjetivos e c) coordenadas de tempo e espaço. No conseqüente, Becker considera a denominada ‘regra jurídica’ consistente numa relação jurídica com dois polos da relação, sendo um sujeito ativo e um sujeito passivo (BECKER, 2013, p. 350-358).

Por se tratar de uma incursão da norma jurídica tributária com foco no elemento que identifica o quanto é devido a título de um tributo, após a realização do fato jurídico tributário, tomar-se-á como premissa a visão Kelseana da enunciação do direito a partir de uma norma complexa, em que se tem uma norma primária que prescreve determinada conduta e outra secundária que prevê uma sanção pelo seu descumprimento (KELSEN, 1976, p. 109).

A visão de Kelsen é particularmente relevante para aquilo que vem a ser chamado de Paulo de Barros Carvalho como regra-matriz de incidência tributária, na medida em que esta parte da premissa que a norma jurídica, tanto a primária quanto a secundária, apresentam uma estrutura lógica, com um conseqüente que descreve hipoteticamente uma possível situação fática (retirada do mundo fenomênico) que se vincula a um conseqüente mediante a realização condicional do acontecimento previsto.

A busca por uma lógica na norma jurídica deve pautar a interpretação do direito positivo, pela ciência do direito, dada a ambigüidade, vaguidade que são inerentes a toda e qualquer linguagem. Sobre a diferenciação entre o Direito positivo e a Ciência do Direito, Paulo de Barros Carvalho destaca que cada uma apresenta particularidades que não se confundem, pois apresentam corpos de linguagem, discursos, tipo de organização lógica e funções semânticas e pragmáticas distintas em sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação (CARVALHO, 2015, p. 33).

Ainda nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo será vertido em uma linguagem que lhe é própria, visando organizar a conduta das pessoas e das suas relações com as demais, dentro de determinada sociedade. Deste modo, o direito positivo “aparece como um plexo de proposições que se destinam a regular o a conduta das pessoas, nas relações de

inter-humanidade” (CARVALHO, 2015, p. 34). Neste passo, o objeto da Ciência do Direito será, sob este aspecto, o estudo das proposições.

Sobre a linguagem utilizada pelo legislador na construção do Direito Positivo, Aurora Tomazini de Carvalho destaca que ao “pinçar” os acontecimentos que interessam para o fim de regular a conduta humana ensejando efeitos jurídicos, acaba por selecionar propriedades do fato e da relação, que podem ser considerados como “hipótese” e “consequente”. Em busca da construção de proposições descritivas generalizadoras (uma atividade de selecionar propriedades dos fatos e das relações jurídicas) o legislador utiliza sempre dos mesmos critérios. É evidente que toda classe delineada pela hipótese normativa aponta para um acontecimento, que se caracteriza por ser um ponto no espaço e no tempo. Assim diante da identificação, há referências às propriedades da ação nuclear do acontecimento; do local; e do momento em que ele ocorre; caso contrário, é impossível identificá-lo precisamente. Lado outro, como toda classe delineada pelo consequente normativo indica uma relação onde um sujeito fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro sujeito, encontram-se propriedades identificativas de dois sujeitos, ativo e passivo; e do objeto da relação, isto é, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou deixar de fazer ao outro. Assim, a conjunção desses dados indicativos leva à possibilidade de exibir um esquema padrão, já que “toda a construção normativa, para ter sentido, pressupõe, como conteúdo mínimo, estes elementos significativos” (CARVALHO, 2013, p. 377).

Por regra-matriz de incidência, Aurora Tomazini de Carvalho é pontual sobre a sua definição: “O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção de linguagem jurídica concreta. E de “incidência, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas (CARVALHO, 2014, p.380). A mesma autora, ao discorrer sobre a regra-matriz de incidência tributária afirma que esta surge inicialmente na tese de doutoramento de Paulo de Barros Carvalho, editada no livro intitulado Teoria da norma tributária, em que o autor, baseando nos apontamentos de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, verifica “propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributos [...]”(CARVALHO, 2013, p. 375).

Assim sendo, na busca de definir um método para se descrever o direito positivo atinente às normas de Direito Tributário, a regra-matriz de incidência tributária, descrita por Paulo de Barros Carvalho, assume especial relevância.

Conforme se verifica, a regra-matriz pode ser entendida como um método lógico-semântico para se compreender a norma de incidência, podendo ser estendida para todos os ramos do Direito. É a busca por uma logicidade do sistema normativo que visa permitir ao intérprete, cientista do direito, valer-se da lógica para construir um raciocínio jurídico.

2.1 A HIPÓTESE DA REGRA-MATRIZ

No antecedente da norma tributária, encontraremos basicamente três critérios que o compõe: o critério material, o critério temporal e o critério espacial.

O critério material é, de acordo ao Aurora Tomazini de Carvalho, “a expressão que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico” (CARVALHO, 2013, p. 386). É composto por um verbo, núcleo do material, que uma vez ocorrido no mundo fenomênico um determinado comportamento de pessoas físicas ou jurídicas e vertido na linguagem jurídica competente, faz irromper uma determinada relação jurídica. Como o núcleo do critério material é composto de um verbo pessoal de predicação incompleta, necessário se faz incluir um complemento. Assim tem-se na composição do critério material a presença de um verbo pessoal acompanhado do complemento.

Por ser inadmissível adotar a realização de determinada conduta sem especificar o lugar e o tempo que lhes são inerentes, torna-se necessário acrescentar mais dois critérios ao antecedente da regra-matriz: o critério espacial e o critério temporal.

O critério espacial é a expressão contida na hipótese que delimita o local em que determinado fato irá ocorrer abstratamente.

Já o critério temporal pode ser entendido como sendo a expressão contida na hipótese que permite identificar o momento de ocorrência do evento descrito hipoteticamente no critério material.

2.2 O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho, enquanto no antecedente, temos expressões que remontam a existência de um fato hipotético, no consequente, temos os elementos que integram a relação jurídica que decorre da verificação do fato jurídico descrito no antecedente. Afirma a autora que também o consequente é elaborado pelo legislador de forma indeterminada, comportando um número finito, mas não determinado de denotações (CARVALHO, 2013, p. 404).

Deste modo, por se tratar de uma relação jurídica que exsurge do fato jurídico descrito no antecedente, teremos no consequente os sujeitos dessa relação e o objeto da prestação devida. Daí dizer que o consequente será formado pelo critério pessoal e pelo critério quantitativo ou prestacional.

Por critério pessoal entende-se como as informações inseridas no consequente da regra-matriz que permitem identificar os sujeitos da relação jurídica, tendo de um lado o sujeito ativo que tem a titularidade do direito subjetivo de exigir determinada prestação pecuniária e o sujeito passivo que tem a obrigação de cumprir determinada prestação que, no caso da tributária, será pecuniária.

Junto com o critério pessoal da relação jurídica, o critério quantitativo, dispõe sobre o núcleo do consequente normativo, na medida em que por meio deste critério é que conseguirá delimitar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, com a realização do fato previsto no antecedente da norma.

Aurora Tomazini Carvalho, destaca que o objeto prestacional, descrito no consequente, pode ser quantificado ou não. O exemplo dado pela autora é o caso das normas tributárias, que instituem tributos, por exemplo, o objeto da prestação é pecuniário, o contribuinte, posto na posição sintática de sujeito passivo, tem o dever jurídico de entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro, determinável em razão da base de cálculo e alíquotas eleitas pelo legislador. E é por isso, que Paulo de Barros Carvalho refere-se a um critério quantitativo no consequente da regra-matriz de incidência tributária e não a um critério prestacional, mesmo que não se deve adotar como regra, a presença de um critério quantitativo no consequente das regras-matrizes de incidência, pois “nem sempre o objeto da prestação é quantificado pelo legislador” (CARVALHO, 2013, p. 413-414).

Diante destes breves apontamentos sobre os critérios que compõe a regra-matriz de incidência, vale colacionar a apresentação do esquema lógico-semântico da regra-matriz feita por Paulo de Barros Carvalho:

$D \{ [cm(v.c) . ct . ce] \rightarrow [cp(Sa.Sp) . cq(bc.al)] \}$

Interpretação dos símbolos:

“D” dever-ser neutro que outorga validade à norma jurídica. Incide sobre o conectivo proposicional “→”, juridicizando o vínculo entre hipótese e consequência;

“[cm(v.c) . ct . ce]” ≡ hipótese normativa, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor, em que:

cm ≡ critério material da hipótese -núcleo da descrição fática;

v ≡ verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta;

c ≡ complemento do verbo;

ce ≡ critério espacial da hipótese, condicionante de espaço;

ct ≡ critério temporal da hipótese, condicionante de tempo;

“≡” símbolo de equivalência;

“.” ≡ conectivo lógico conjuntor;

“→” conectivo condicional interproposicional;

“[cp(Sa.Sp) . cq(bc.al)]” consequente normativo, proposição relacional, tese ou prescriptor, em que:

Sa ≡ sujeito ativo da obrigação, credor, sujeito pretensor;

Sp ≡ sujeito passivo da obrigação, devedor;

bc ≡ base de cálculo;

al ≡ alíquota (CARVALHO3, 2015, p. 685-686).

Para demonstrar a composição de determinada regra-matriz tributária, o autor decompõe a regra-matriz de incidência do IPTU da cidade de São Paulo, onde:

“Hipótese: (i) critério material – ser proprietário de bem imóvel; (ii) critério espacial – no perímetro urbano do Município de São Paulo; (iii) critério temporal – no 1º dia útil do ano civil. Consequência: (iv) critério pessoal – (iv.a) sujeito ativo: a Fazenda Municipal, (iv.b) sujeito passivo: o proprietário do imóvel; (ii) critério quantitativo – a base de cálculo é o valor venal do imóvel, sobre o qual se aplica a alíquota de 1% (CARVALHO, 2015, p. 333).

Acerca de função operativa de se utilizar o esquema lógico da regra-matriz de incidência, Aurora Tomazini de Carvalho, afirma que esta terá basicamente, duas funções: a de delimitar o âmbito de incidência normativa e a de aferir a constitucionalidade e legalidade da norma. Após o preenchimento do esquema lógico-semântico da regra-matriz de incidência com o conteúdo dos textos positivados, o intérprete delimita o campo de extensão dos conceitos conotativos da hipótese e do consequente. É uma demarcação da classe dos acontecimentos capacitados a dar ensejo ao nascimento de relações jurídicas, bem como, o conteúdo de tais relações que possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente (CARVALHO, 2013, p. 416).

Destarte, conforme se verifica pela exposição da mencionada autora, com a utilização dos critérios definidos par compor a regra-matriz de incidência, pode-se delimitar especificamente o seu critério quantitativo – que é objeto deste trabalho – sem, contudo, deixar de correlacioná-lo com o fato descrito no antecedente da norma de incidência.

2.2.1 A base de cálculo

Para a instituição de determinado tributo, o ente público competente edita um comando normativo (lei), norma geral e abstrata, elegendo um fato tributável (fato gerador) cuja ocorrência enseja uma relação obrigacional entre dois sujeitos de direitos. Ao mesmo tempo, com o fim de identificar o *quantum* devido, a norma instituidora de tributos elege critérios para se quantificar o tributo devido pelo sujeito passivo. Esta quantificação é promovida pela base de cálculo e pela alíquota sobre ela aplicada.

Geraldo Ataliba define base de cálculo como sendo a:

[...] perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat* (ATALIBA, 2011, p.108).

Sobre a base de cálculo afirma Roque Antônio Carrazza:

A base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Serve não só para medir o fato imponible (Aires Barreto) como para determinar –tanto quanto a hipótese de incidência – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa, imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis, etc.) (CARRAZZA, 2011, p. 333).

Já Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre a base de cálculo, aduz que:

[..] é grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial deste instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor e especifica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma (CARVALHO, 2015, p. 319).

Acerca das três funções da base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho afirma que a função mensuradora mede as proporções do fato imponible, a função objetiva que determina o montante devido e, por fim, a função comparativa quando verificada a sua compatibilidade com o critério material da regra-matriz, confirmando-o, infirmando-o ou afirmando-o, neste caso, diante de uma obscuridade na norma (CARVALHO, 2015, p.323).

Ricardo Mariz de Oliveira afirma que a base de cálculo “significa a importância sobre a qual se aplica a alíquota, para determinação do valor do tributo” (OLIVEIRA, 1991, p. 212).

Sacha Calmon Navarro Coelho, ao se deparar com o questionamento sobre a definição do que vem a ser “base de cálculo” no direito positivo brasileiro, afirma ser esta “uma dimensão do fato jurídico-tributário, com o objetivo, juntamente com outros elementos, de determinar o “quantum” da prestação tributária”(COELHO, 1991, p. 259).

Para Hugo de Brito Machado, a base de cálculo permite identificar a espécie de tributo e deve corresponder ao fato gerador sendo, portanto, “a expressão econômica do fato gerador do tributo” (MACHADO, 2008, p. 135).

Já Aires Barreto posiciona-se no sentido de que a base de cálculo é “a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (BARRETO, 1986, p.40).

Conforme se verifica pela doutrina sobre o tema, a base de cálculo está intimamente ligada ao fato jurídico tributável medindo a sua intensidade. Revela, portanto, a natureza econômica daquela conduta que o legislador escolheu para ser tributada. Sob esta perspectiva, Paulo de Barros Carvalho afirma que:

[...] este atributo, além da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude (CARVALHO, 2015, p. 345).

Além de permitir a quantificação do tributo, a base de cálculo assume especial importância para identificar a espécie tributária, de acordo com a doutrina.

Geraldo Ataliba afirmava que as espécies tributárias deveriam ser extraídas do texto constitucional e, deste modo, deveriam ser obtidas mediante a análise da hipótese normativa, ou seja, da materialidade do tributo. Dizia o autor “É a materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela h.i. que fornece o critério para classificação das espécies tributárias” (ATALIBA, 2006, p.130).

Para o citado autor, os tributos podem ser divididos em vinculados e não vinculados, de acordo com o conteúdo da sua hipótese de incidência.

Já para Alfredo Augusto Becker, o critério “objetivo e jurídico” para a determinação da natureza jurídica de um tributo será a base de cálculo ou base impositiva. O autor assim se posiciona:

[...] ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais são os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo: a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo (BECKER, 2013, p.397).

E ainda:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para se chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e ou medida e/ou valor. Quando o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem (BECKER, 2013, p.397).

Nota-se que a posição de Ataliba diverge daquela adotada por Becker no que concerne ao critério adotado para identificar a espécie tributária, o primeiro utiliza o critério material da regra-matriz para identificar a espécie tributária e o segundo vale-se exclusivamente da base de cálculo para tal desiderato. De acordo com Becker, se a base de cálculo tomar como fundamento uma atividade estatal estaremos diante de uma taxa e se tomar como referência uma atividade do particular teremos um imposto.

Já Paulo de Barros Carvalho, seguindo a linha de raciocínio de Geraldo Ataliba, adota a concepção de dividir os tributos em vinculados e não-vinculados. Entretanto, o autor acrescenta a análise conjunta do critério material e do critério quantitativo da regra-matriz de incidência para se identificar a espécie tributária, senão veja:

Será imposto (tributo não-vinculado) quando apresentar na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Estaremos diante de taxa (tributo diretamente vinculado) se o antecedente normativo mencionar fato revelador de atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte, exibindo, na correspondente base de cálculo, a medida da intensidade da participação do Estado. E, por fim, reconhecemos contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado) na norma jurídica tributária que ostentar, no suposto, um efeito da atividade do ente público, qual seja, valorização imobiliária decorrente de obra pública, mensurando-a na base de cálculo. Quanto aos empréstimos compulsórios, entendo que podem revestir de quaisquer das formas que correspondem às três espécies do gênero tributo. Para admiti-los como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o critério proposto pelo binômio “hipótese de incidência e base de cálculo”. Do mesmo modo, as contribuições sociais não configuram, pelo ângulo intranormativo, espécie tributária autônoma, podendo assumir feição de taxas ou impostos, consoante o fato tributado seja estatal ou não (CARVALHO, 2015, p.423).

Acrescentando mais um critério para se identificar as espécies tributárias, tem-se a posição de Tácio Lacerda Gama que defende a utilização da referibilidade como elemento necessário para distinguir taxa de contribuição de melhoria (GAMA, 2003, p.107).

Destaca-se que a incursão no posicionamento de alguns autores sobre as espécies tributárias teve o condão de demonstrar que a base de cálculo, assim entendida como o elemento integrante do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tem, de acordo com parte da doutrina, a característica de delimitar a espécie tributária.

Nos termos expostos, pode-se concluir que a base de cálculo assume especial importância quando se verifica sua correspondência ao fato jurídico tributário, permitindo a quantificação deste.

Assim, nos dizeres de Carrazza, se tivermos uma hipótese de incidência, prevista no antecedente de regra-matriz de incidência, contendo o comando “vender mercadoria”, o critério quantitativo deve ser uma medida que represente matematicamente esta operação. Tudo que estiver fora disso, fará com que o contribuinte pague tributo além daquilo que é previsto na norma de incidência (CARRAZZA, 2011, p.90).

Deste modo, a sua manipulação, visando restringir ou ampliar os limites estabelecidos na norma de incidência, pode acarretar desvirtuação de determinada exação, descaracterizando-a.

2.2.2 O Critério Quantitativo Da Regra-Matriz De Incidência: a alíquota

Parte integrante do critério quantitativo da hipótese de incidência, a alíquota, conjugada com a base imponible, permite aferir o valor numérico da dívida tributária que, após ser vertido na linguagem competente, indica o valor a ser exigido pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre a alíquota afirma ser esta obrigatória na composição da regra-matriz de incidência eis que “a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, §2º e 154, I” (CARVALHO, 2015, p. 327).

O mesmo autor faz digressões sobre a etimologia da palavra alíquota, vocábulo latino de primeira declinação, significando “parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes”, motivo que a doutrina (na maioria das vezes) insiste em considerá-la como a quota, fração ou parte que o Estado chama para si, do valor mensurável (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. No entanto, isso não pode se tomar como regra geral, em uma explicação clara do autor:

Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de porcentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: \$1,20 por metro linear de comprimento, no caso de fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua improbidade (CARVALHO, 2015, p. 328).

Aires Barreto, ao discorrer sobre a alíquota destaca que parte da doutrina tende a relegá-la a um plano secundário, o que é refutado pelo autor. Ao adentrar na etimologia da palavra “alíquota”:

A palavra alíquota deriva “dalla latina alíquota, cioè ‘alquanto’ e denota geralmente quella parte dell’intero, che presa un certo numero di volte dà esattamente l’intero. Guiridicamente la parola ha importanza in matéria tributaria, perchè esprime la misura o meglio il tasso del tributo, che si paga in proporzione all’oggetto colpito dal tributo, più esattamente al valore imponibile (BARRETO, 1986, p. 40).

Sustenta o autor que muito embora parte da doutrina afirme que a alíquota seria uma parte, fração ou pedaço da base de cálculo, principalmente pelo fato do Estado, ao buscar cada vez mais aumentar sua arrecadação, denotam que cabe ao ente público quantias correspondentes ao todo. Entretanto, afirma Aires Barreto que este posicionamento se mostra equivocado eis que a alíquota não é fatia, mas critério de aferição do *quantum debetur* (BARRETO, 1986, p. 42). Partindo desta premissa, no plano normativo, “alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo” e esgota-se “no ser mero indicador” porque só é passível de conjugação com um dado abstrato (no sentido de não numérico): a base de cálculo. Enquanto não ocorrer o fato a ser medido, não se presta a alíquota à obtenção do “quantum” devido a título de tributo³.

Paulo de Barros Carvalho destaca a importância da alíquota para a regra-matriz de incidência ao afirmar que “para qualquer exação, não pode base imponible ali onde não houver alíquota, entidade que se congrega à base para oferecer a compostura numérica do *debitum*, [...]” (CARVALHO, 2015, p. 647).

Divergindo do entendimento de Paulo de Barros Carvalho, tem-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, que ao analisar a questão envolvendo a “alíquota zero”, afirma que o legislador tem insistido em chamar de técnica da “alíquota zero” e do “não tributado”, mormente nas áreas do IPI e do Imposto de Importação (as expressões “livre”,

³ Efetivamente, nesse estágio só se pode falar em x por cento do preço do serviço (base de cálculo do ISS); em y por cento do valor da operação (base de cálculo do ICM) e por aí fora. Antes da ocorrência do fato tributário, um dos termos da equação matemática é numericamente indeterminável; configura incógnita matemática. Não se pode ir além da seguinte constatação: sobre a base de cálculo x (cuja expressão numérica é ainda desconhecida), aplique-se a alíquota de, por exemplo, 10%. Inviável ter-se, de consequência, nesse átimo, o *quantum debetur*. Saber-se-á, no máximo, que este será o resultado da aplicação da alíquota (já matematicamente identificável) sobre um dado numericamente não identificável, qual seja, a base de cálculo [...]

Alíquota, no plano de aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação pecuniária. Nesse estágio, a alíquota já atua como um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debetur*.

Só no momento de aplicação da lei ao caso concreto é que se terá a transformação da incógnita matemática (valor venal, preço do serviço, valor da operação, valor da venda, da importação, etc.) em cifra; e, só depois de conhecida esta, será possível obter concretamente a dívida tributária (BARRETO, 1986, p. 43-44).

“alíquota zero” e “não tributado” têm para o sentido de produto não alíquotado). Os citados impostos possuem “fatos geradores” genéricos que atingem uma ampla gama de produtos e nas respectivas tabelas de incidência, ocorre que certas alíquotas não existem, o que de modo algum significa ausência do fato gerador, mas sim de medida para cálculo do dever tributário (COELHO, 2012, p. 487).

Ainda em Sacha Calmon Navarro Coelho, apesar da alíquota não estar na configuração da tipologia tributária, esta apresenta uma especial importância no que concerne à observância dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, *in verbis*:

É por manejá-la dentro de certos limites que o legislador evita os detrimientos do confisco e conduz a atividade tributária por canais politicamente recomendáveis, tornando efetivos os propósitos do bem-estar social e protegendo valores muito caros à comunidade. São as alíquotas, outrossim, elementos preciosos na realização dos objetivos extrafiscais do Estado, ao manipular as várias figuras impositivas (CARVALHO, 2015, p. 647).

Partindo dos posicionamentos destes dois doutrinadores, temos que no critério quantitativo da regra-matriz haverá sempre dois fatores: a base de cálculo e a alíquota, que ao serem conjugados representarão um valor pecuniário (art. 3º, do CTN). Deste modo, destaca Carvalho, que tanto a base de cálculo quanto a alíquota poderão ser revestir deste caráter pecuniário. Se a base não representar uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Sendo assim, a alíquota poderá assumir um valor monetário fixo ou variável a depender de escalas progressivas da base de cálculo ou uma fração percentual ou não da base de cálculo. Sendo considerada como fração da base de cálculo, a alíquota poderá ser proporcional invariável (p.ex.: 1/25 da base de cálculo); proporcional progressiva (aumentando a base de cálculo aumenta a alíquota) ou proporcional regressiva (aumentando a base, diminui a proporção) (CARVALHO, 2015, p. 328).

Conforme se observa, a alíquota, por integrar o critério quantitativo juntamente com a base de cálculo, assume especial relevância para analisar distorções na base de cálculo fundada na cumulatividade, na medida em que admitir a cobrança de um tributo sobre a sua base de cálculo, acaba por provocar uma alteração na alíquota prevista na norma e a efetivamente incidente sobre determinada operação.

Sobre este ponto, vale destacar, a título de exemplo, o que ocorre com a utilização do cálculo “por dentro” tal como ocorre no ICMS. Desde o Decreto-lei n.406 (BRASIL, 1968), existe a previsão de que o montante do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias integra a própria base de cálculo, servindo o destaque da exação na nota fiscal mera indicação

para fins de controle. Essa matéria, anteriormente existente na legislação infraconstitucional, foi levada ao texto constitucional por meio da Emenda n.33 (BRASIL, 2001).

Aplicando este método de se calcular o ICMS, conhecido como “por dentro” faz com que a alíquota efetiva do ICMS seja maior que aquela prevista na lei, o que não ocorre quando se tem o cálculo “por fora”, tal como ocorre com o IPI.

Para demonstrar esta diferenciação e os efeitos desta prática na alteração da alíquota, passa-se a conceber o seguinte exemplo: Considerando o preço de um produto vendido de R\$100,00, que tem uma alíquota de 20% de IPI e de 20% de ICMS. Em se tratando do cálculo do IPI que segue a lógica do cálculo por fora, ter-se-á a seguinte situação: Valor do bem: R\$100,00; valor devido de IPI: R\$20,00; valor da nota; R\$120,00. Neste caso teremos a alíquota prevista em lei igual a alíquota efetivamente cobrada na nota fiscal: 20%.

Já na apuração do ICMS, haverá a seguinte situação: Valor da nota: R\$100,00 \div 0,80 = R\$125,00; Valor devido do ICMS: R\$25,00; Alíquota efetiva em relação ao preço do produto: R\$25,00 \div R\$100,00 = 25%. Neste caso teremos uma alíquota efetiva de 25% e uma alíquota prevista em lei de 20%.

Nota-se, neste exemplo, que a despeito de termos a mesma alíquota hipotética para o IPI e para o ICMS, a diferença no método de cobrança do tributo - “por dentro” e “por fora” - acarreta uma distorção no critério quantitativo com majoração da base de cálculo com conseqüente majoração da alíquota efetiva.

Este exemplo tem o condão de demonstrar que também a alíquota, assim considerada como elemento determinante da apuração do tributo devido, também sofre distorções quando se verifica interfere na base de cálculo tributária. Este ponto relacionado à cobrança “por dentro” será apreciada mais a fundo no curso desta dissertação, sob a ótica da cumulatividade.

3 A COBRANÇA CUMULATIVA DE TRIBUTOS

Se em uma análise da uma possível deformação da base de cálculo tributária em razão da inclusão de tributos na sua própria base de cálculo e nas de demais exações nota-se que a inclusão de tributos na sua base de cálculo e na de outros, pode ser considerada como uma das três “espécies” de cumulatividade tributária a saber: (i) a incidência de dois tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em (i.a) bitributação; (i.b) *bis in idem*; (ii) incidência cumulativa de tributos na sua base de cálculo e na de outras exações.; e (iii) a incidência de tributos nos mais variados estágios de produção.

3.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE CUMULATIVIDADE

As explicações retiradas de André Mendes Moreira sobre as espécies de cumulatividade tributária são apresentadas no QUADRO 1.

Formas	Explicação
Bitributação ou “bis in idem”	<p>[...] incidência de tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador – pode caracterizar a <u>bitributação</u> (se dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade) ou <i>bis in idem</i> (se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal).</p> <p>Tem-se bitributação, <i>verbi gratia</i>, quando dois Estados soberanos intentam cobrar imposto de renda sobre os mesmos valores (ex.: executivo alemão, residente e domiciliado naquele país, que se desloca temporariamente para o Brasil e aqui auferir rendimentos, prestando consultoria a empresa sediada em solo pátrio). O conflito entre os princípios da fonte e da renda mundial (que orientam a tributação internacional das rendas) faz surgir tais questões, solucionadas, muitas vezes, pelos tratados contra a dupla tributação internacional. À míngua de convenção entre os países ou de soluções unilateralmente adotadas pelos Estados (como isenções, outorga de créditos presumidos, <i>et cetera</i>) a tributação será inevitável. [...]</p> <p>No plano interno de um Estado federado, a bitributação ocorre quando dois Estados ou Municípios intentam gravar a mesma realidade (o exemplo mais característico, no Brasil, é o do ISSQN, no qual existe constante conflito entre as municipalidades na exigência do impostos sobre serviços – cada qual adotando, conforme seus próprios interesses, o critério da situação do estabelecimento do prestador ou o do local da prestação de serviços).</p> <p>O <i>bis in idem</i>, a seu turno, é menos usual. Afinal, o ente federado pode exercer livremente sua competência para gravar determinada situação fática, desde que respeite os princípios constitucionais tributários. Havendo interesse em incrementar a receita, basta o ente público aumentar a alíquota do tributo existente. Por essa razão, o <i>bis in idem</i> ocorre, em regra, quando a carga tributária já é muito elevada sobre certas realidades e, mesmo assim, o Estado pretende majorá-la. Para refugir à caracterização de confisco – mais claramente visualizável quando um único tributo é utilizado com alíquotas excessivas – o ente estatal se utiliza do subterfúgio de criar outra exação para gravar a mesma realidade. Essa situação é repelida pelo Direito Tributário.</p>
Superposição contributiva	<p>Ocorre quando se incluem, na base de cálculo das exações, o valor de outros tributos. Essa prática, pouco comum noutras plagas, tem sido adotada amiúde pelas leis tributárias brasileiras, como ocorre com o “cálculo por dentro” do ICMS. Para além deste, tem-se ainda cumulação de incidências com a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do IPI e do PIS/COFINS, a inclusão da CSLL na base tributável do IRPJ, <i>inter alii</i>. Com isso, a alíquota real do tributo torna-se superior àquela nominalmente constante da lei, pois a exação passa a agravar a base majorada. Inobstante os equívocos de tal sistemática, a</p>

	jurisprudência pátria tem admitido inclusão de valores tributários no cálculo do <i>quantum debeatur</i> de outras exações.
Incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva	Ocorre apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços. Afinal, somente nestes casos, tem-se um liame lógico-operacional desde a primeira incidência tributária, no início da cadeia, até a aquisição do bem ou serviço pelo consumidor final. Exações cujas hipóteses de incidência sejam fatos estanques, não situados no bojo de um processo de circulação de riquezas, não permitem a visualização desta modalidade de superposição tributária

QUADRO 1 - Explicações retiradas de André Mendes Moreira sobre as espécies de cumulatividade tributária
Fonte: MOREIRA, 2018, p. 63-66.

Roque Antônio Carrazza, também faz digressões sobre as diferentes cumulatividades quando se manifesta acerca da diferença entre *bis in idem* e bitributação, afirma que:

[...] em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Neste caso há apenas a majoração do mesmo tributo, a qual, desde que não lhe imprima caráter confiscatório e não agrida princípios constitucionais, é perfeitamente válida. Como dizem os americanos, “quem pode tributar uma vez, pode tributar duas, três vezes, e assim por diante”(who can tax once, can tax twice, three times and soo on). Já, bitributação, é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas. Sempre que isso acontece há invasão de competência tributária, inadmitida por nossa Carta Constitucional (CARRAZZA, 2017, p. 693).

Leandro Paulsen acrescenta valiosos apontamentos sobre a (in) constitucionalidade da bitributação e da vedação ao *bis in idem*, senão veja:

Inexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade.

Mas há várias restrições a tais figuras que se podem extrair expressa ou implicitamente da Constituição.

A Constituição vedou expressamente a bitributação e o *bis in idem* relativamente aos impostos, ao estabelecer competências tributárias privativas em favor de cada ente político e determinar que eventual exercício da competência residual pela União se desse sobre fato gerador e base de cálculo distintos dos atinentes às bases econômicas já revistas no texto constitucional (art.154, I). Tal vedação, pois, diz respeito aos impostos entre si, excepcionados, apenas, por expressa autorização constitucional, os impostos extraordinários de guerra (art.154, II). A reserva de bases econômicas em caráter privativo só é passível de ser excepcionada pelo imposto extraordinário de guerra diz, respeito, ressaltado, exclusivamente à competência para a instituição de impostos.

Quando da análise de IPI, o STJ entendeu que não *bis in idem* nem bitributação na incidência, primeiramente, na importação, por ocasião do embarço aduaneiro do produto industrializado e, na sequência, também internamente, quando da saída do estabelecimento importador. Afirmou que “a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço de venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora”.

A Constituição vedou, igualmente, o *bis in idem* relativamente às contribuições de seguridade social ao eleger bases econômicas e determinar que o exercício da competência residual se conforme à mesma sistemática da competência residual atinente aos impostos (PAULSEN, 2017, p. 101).

E ainda:

Enquanto, para os impostos, os novos não podem repetir os já previstos constitucionalmente, para as contribuições de seguridade, as novas não podem repetir as contribuições de seguridade já previstas constitucionalmente (art.195, I, II e III), o que se extrai a permissão feita pelo art.195, §4º, ao art. 154, I, conforme, aliás, restou esclarecido pelo STF, dentre outros, no RE 228.321 e no RE 146.733. A vedação de *bis in idem*, assim, dá-se para as contribuições de seguridade social entre si. Há, portanto, uma simetria entre o exercício da competência residual atinente à instituição de impostos e o exercício da competência residual atinente à instituição de contribuições para a seguridade social. Mas a sistemática do §4º, inclusive com a vedação do *bis in idem*, não se aplica às contribuições que foram expressamente recepcionadas pelo texto constitucional, como a contribuição ao PIS, recebida pelo art. 239 da CF, e as contribuições destinadas aos serviços sociais vinculados às atividades sindicais, estas, aliás, objeto de ressalta específica no art.240 da CF.

Inexiste vedação a que se tenha identidade de fato gerador e base de cálculo entre impostos e contribuições, mesmo de seguridade social. Assim o fato de uma contribuição ter fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos, não revela, por si só, vício de constitucionalidade. Não há vedação expressa nem impedimento decorrente das características de tais espécies tributárias, pois ambas podem ter fato gerador não vinculado. Não há impedimento, assim, a que haja *bis in idem* ou mesmo bitributação por contribuição de seguridade social relativamente a impostos já instituídos ou que venham a ser instituídos.

Tampouco há impedimento ao *bis in idem* entre contribuições sociais de seguridade social relativamente a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse das categorias profissionais ou econômicas. Assim, antes da EC 33/01, que restringiu as bases imponíveis no que diz respeito à contribuições sociais e interventivas, inexistia óbice à incidência, sobre a folha de pagamentos, salários, das contribuições ao salário-educação, mantida pelo art.212, § 6º, da CF, e ao Inca.

Há vedação expressa, ainda, a que as tenham fato gerador próprio de impostos. O art. 145, §2º, determinada que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. A aplicação de tal dispositivo resultou na edição da Súmula Vinculante 29 do STF: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma e outra”.

Por fim, no que diz respeito à sobreposição de taxas, há uma possibilidade lógica à ocorrência da bitributação, porquanto são tributos que têm como fato gerador a própria atividade estatal, estando vinculados, pois à competência administrativa de cada ente político. O mesmo pode-se dizer quanto às contribuições de melhoria, que pressupõe obra pública (PAULSEN, 2017, p. 101).

Segundo André Mendes Moreira, a cumulatividade de tributos, poderá ser diferenciada de acordo com a sua localização na regra-matriz de incidência. Será exógena, se ocorrer fora da regra-matriz de incidência e será endógena se esta puder ser verificada no interior da regra-matriz de incidência. Neste caso, teremos uma base de cálculo composta de valores que demonstram o signo presuntivo de riqueza, além de incluir valores devidos ao Fisco. A cumulatividade endógena poderá ocorrer com a incidência do tributo sobre o próprio tributo, tal como ocorre, com o ICMS sobre o ICMS, ou com a incidência de um tributo sobre outro tributo, como verifica-se com o ICMS sobre o PIS/COFINS (MOREIRA, 2018, p. 65).

Já a cumulatividade exógena pode ser entendida como aquela que ocorre ao longo da cadeia produtiva permitindo com que haja a incidência múltipla de impostos sobre os preços

de vendas nas mais variadas etapas do processo de consumo, amplamente discutida e relacionada aos impostos incidentes sobre o consumo.

Destarte, muito embora exista a menção neste trabalho sobre a cumulatividade exógena, o objeto de estudo voltar-se-á para a modalidade de cumulatividade que ocorre no âmago da regra-matriz de incidência.

Em se tratando de cumulatividade de tributos, independentemente da forma em que esta pode ocorrer, seja de forma endógena, seja de forma exógena, o estudo sobre a classificação dos tributos como sendo diretos ou indiretos assume especial relevância sobre o tema.

3.2 TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS E SUA CORRELAÇÃO COM A CUMULATIVIDADE

A tentativa de classificar tributos como diretos e indiretos sempre trouxe inúmeros questionamentos por parte da doutrina.

Roque Antônio Carrazza, ao se posicionar sobre a busca de uma classificação tem o condão de reunir semelhanças e dissemelhanças de modo a permitir uma melhor compreensão daquilo que está sendo examinado. Sob este aspecto, destaca o referido autor, que não existe uma classificação certa e errada, mas as que são úteis e as menos úteis para o melhor conhecimento de determinada matéria (CARRAZZA, 2017, p. 623).

Para aqueles que criticam essa forma de classificação, Alfredo Augusto Becker aparece de forma proeminente ao sustentar que essa distinção seria “falsa e impraticável”. De acordo com o autor “A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação de tributos em diretos e indiretos e, além disso, esta classificação é impraticável” (BECKER, 2013, p. 575).

Já Aliomar Baleeiro sustenta que essa classificação é tão imperfeita quanto outras existentes, servindo como instrumento útil de comparação e análise (BALEEIRO, 1981, p. 264).

Sobre a diferenciação entre os tributos diretos e indiretos, Rubens Gomes de Souza, assim se posicionou:

[...] impostos diretos seriam os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento ao passo que os indiretos configurariam os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra se chama repercussão ou translação do imposto (SOUZA, 1975, p. 170).

André Mendes Moreira, ao trazer a origem histórica desta forma de conceituar os tributos em diretos e indiretos, afirma que foram as “Ciências da Economia e das Finanças que primeiro postularam a existência de tributos diretos e indiretos” (MOREIRA, 2018, p. 12). E continua o autor a asseverar que:

A difusão dessa diferença, entretanto, é atribuída, aos fisiocratas, que, no século XVIII, arrimados no critério da repercussão econômica, classificaram os tributos conforme seu ônus financeiro fosse arcado exclusivamente pelo contribuinte ou repassado a terceiros. Segundo essa teoria, existiriam duas espécies exacionais:

(a) tributos diretos: aqueles nos quais o peso fiscal não é economicamente transladado ao adquirente de produtos e serviços. O encargo é, nesse caso, suportado exclusivamente pelo próprio contribuinte, obrigado ao recolhimento da quantia aos cofres públicos. Nessa modalidade, o pagante do tributo é a pessoa que, de fato, suporta o seu ônus financeiro;

(b) tributos indiretos: esses têm o seu gravame transladado para terceiros, posto que integram o preço de mercadorias ou serviços vencidos pelo contribuinte.

A distinção apregoada amparou o surgimento das figuras dos contribuintes *de jure* e *de facto*, que perduram até os dias atuais (MOREIRA, 2018, p. 13).

De acordo com o autor, os fisiocratas, desde cedo, perceberam que o critério fundado exclusivamente no repasse do encargo fiscal para caracterizar um tributo direto ou indireto era superficial. Perceberam os fisiocratas que em certas situações os tributos tidos como diretos poderiam ser repassados para o consumidor final, caso a conjuntura mercadológica e econômica permitisse. Isto de fato ocorre na medida em que o empresário, na qualidade de contribuinte de direito, repassa ao preço ofertado toda a gama de custos e despesas inerentes à sua atividade, nelas se incluindo, os impostos diretos e indiretos. Nesse sentido, o autor cita Carlos Maria Giuliane Fourouge⁴, para quem:

Os autores antigos, fundando-se nas teorias fisiocráticas, baseavam a distinção [entre tributos diretos e indiretos] na possibilidade de translação do gravame, considerando direto o suportado definitivamente pelo contribuinte *de jure* e indireto o que se translada sobre outra pessoa; mas os estudos modernos demonstraram a incerteza das regras de incidência e como alguns impostos (...) considerados antes intransferíveis resultam em verdadeiro traslado [do ônus financeiro] para terceiros (FOUROUGE *apud* MOREIRA, 2018, p. 14).

Diante dos questionamentos acerca da eficiência do método apresentado pelos fisiocratas, André Mendes Moreira, informa que diversas escolas surgiram para diferenciar os

⁴ FOUROUGE, Carlos María Guiliani. **Derecho financiero**. V.I, 8. ed. Buenos Aires: Depalma, 2003.

tributos em diretos e indiretos e que podem ser aglutinadas em duas correntes, uma que adota um critério econômico/contábil para diferenciar os tributos e outra que adota critérios jurídicos para classificar os tributos como sendo diretos e indiretos.

Pertencendo à escola que utiliza o critério econômico-contábil, o autor enumera três teorias: (i) teoria clássica de repercussão econômica dos fisiocratas; (ii) teoria da contabilidade nacional; e (iii) teoria da capacidade contributiva.

A teoria da contabilidade nacional vale-se do critério de que os tributos serão indiretos se o seu custo agregar às mercadorias e serviços e os diretos são suportados diretamente pelos agentes econômicos. Esta teoria tem esta denominação pois se vale da ciência contábil, que para calcular o produto nacional de países, acresce ao valor dos bens produzidos o montante de impostos indiretos, pois estes se agregam aos preços. Já a renda nacional, estes mesmos tributos indiretos devem ser retirados dos valores, pelos mesmos motivos. Adverte o autor, entretanto, que esta teoria não possui aplicação jurídica pois volta-se exclusivamente para as ciências contábeis.

Já a teoria da capacidade contributiva adota o critério segundo o qual o tributo direto incide sobre manifestação imediata de capacidade contributiva (patrimônio e renda). Já os indiretos atingiriam a manifestação de capacidade contributiva mediata, ou seja, ligadas ao consumo de bens e serviços. Segundo esta teoria, se a tributação incide no momento em que se consome determinado bem ou serviço, independentemente, se existe transferência do ônus fiscal, este será um tributo indireto.

O autor critica a teoria da capacidade contributiva ao afirmar que esta “peca por não se pautar em regras jurídicas, mas sim em premissas econômicas”. (MOREIRA, 2018, p. 17-22)

Passando para a escola que adota critérios jurídicos para classificar tributos como diretos e indiretos, André Mendes Moreira traz mais três teorias a saber: (i) teoria do rol nominativo; (ii) teoria do lançamento; e (iii) teoria da natureza do fato tributável.

A teoria do rol nominativo, também conhecida como critério administrativo ou legal, surge na Itália e considera como tributos diretos aquelas exações que incidem sobre contribuintes que teriam seus dados cadastrais e riqueza já previamente cadastrados pelo ente público. Já os indiretos seriam cobrados também mediante cadastros dos contribuintes, mas no momento em que estes praticassem atos que a Administração tivesse competência para lançar os tributos, tais como a prestação de serviços e a compra e venda de mercadoria.

Já a teoria do lançamento diferencia os tributos como diretos e indiretos de acordo com a necessidade de se fazer o lançamento tributário. Os tributos diretos seriam aqueles em que o lançamento é indispensável para o seu adimplemento. Já os indiretos dispensariam o

lançamento. Conforme se observa, essa teoria de plano pode ser afastada no direito pátrio, eis que temos tributos nitidamente diretos (renda) que independe do lançamento para fins de liquidação.

Por fim, a teoria do fato tributável, surgida na segunda metade do século XIX, tem como foco o critério material descrito na hipótese de incidência. Segundo essa teoria, os tributos diretos incidem em fenômenos que se perpetuam no tempo, como a propriedade de imóvel. Já os indiretos incidem sobre fatos jurídicos tributários instantâneos que podem ser isoladamente considerados. O autor informa que essa teoria teve repercussão no Anteprojeto do Código Tributário Nacional (CTN), mas que acabou deixando de ser utilizado no CTN, eis que a teoria adotada no *Codex* optou-se pelo “critério da repercussão positivada na lei como elemento diferenciador entre a tributação direta (criada para não repercutir) e a indireta”(MOREIRA, 2018, p. 30).

Para justificar a existência desta dicotomia entre a tributação direta e a indireta e seus efeitos no sistema jurídico tributário nacional, o autor menciona o dispositivo contido no artigo n.166 do CTN (BRASIL, 1966) que trata sobre a possibilidade de restituição de tributos que ensejam a transferência do encargo financeiro para terceiros.

Partindo do mencionado dispositivo o autor discorre seu raciocínio no sentido de admitir a validade da classificação de tributos entre diretos e indiretos, adotando a teoria da repercussão jurídica. Nestes termos, para André Mendes Moreira, “será indireto o tributo cuja lei tributária instituidora possua como objetivo livrar o pagante da exação do peso econômico do tributo, que deverá ser repassado a terceiro” (MOREIRA, 2018, p. 56).

A despeito do posicionamento do citado autor que se vale do dispositivo contido no CTN para estruturar seu conceito de tributação direta e indireta, o qual merece o mais profundo respeito, verifica-se que, em se tratando da cobrança cumulativa de tributos na modalidade endógena, a teoria da capacidade contributiva para classificar um tributo como direto e indireto é a que mais se aplica, eis que será considerado indireta toda e qualquer exação que incida no momento do consumo, indiferente de ser repassado ou não para terceiros.

3.3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Para se chegar à análise de uma eventual distorção do critério quantitativo pela inclusão tributos na base de cálculo de outras exações, o entendimento sobre a cumulatividade na tributação sobre o consumo mostra-se relevante, pois de fácil demonstração ao incidir de forma “declarada” ao longo da cadeia de consumo.

O ato de consumir, tão presente na sociedade que vivemos, representa uma circulação de riquezas que, nos últimos tempos, vem atraindo cada vez mais a atenção do Estado para fins de tributação.

Especificamente sobre o contexto histórico acerca da tributação sobre o consumo e a consolidação do Estado Fiscal, temos as lições de Sérgio Vasques:

Se do ponto de vista histórico a morte é certa, os impostos não o são tanto. Ao longo da Idade Média a vida em comunidade dispensava-os largamente, assentando em prestações de outra natureza: com base em costumes e convenções imemoriais, camponeses e artesãos entregavam ao Príncipe parte da colheita e criação, participavam na reparação de estradas e muralhas, ofereciam-lhe estalagem e comida em momentos certos e determinados. Em troca, recebiam o uso da terra que não lhes pertencia, a utilização de moinhos, lagares e mercados e – mais do que tudo isso – recebiam do Príncipe a segurança no lar e ao longo das estradas.

As mil e uma rendas que assim se pagavam, eram devidas ao Príncipe na sua pessoas e não a qualquer entidade pública de que este fosse representante. Significa isto, por um lado, que ele podia dispor de tais rendas livremente, uma vez que integravam o seu patrimônio pessoal. Significa, por outro, que todas as despesas de sua casa, negócios e contendas deviam por tais rendas ser satisfeitas: *ler roi doit vivre du sien*. O imposto, tal qual o conhecemos, não existia até então.

O crescimento imparável das despesas de guerra e dos custos da alta-diplomacia levaria, porém, as finanças dominiais ao seu limite. Porque as suas rendas não bastavam já, o Príncipe multiplicava, em momentos de crise, os pedidos de meios adicionais aos súbditos – pedidos excepcionais, porém de natureza temporária. Armas e engenhos inovadores, resgates e alianças sem fim e a criação de toda-determinante de exércitos permanentes obrigaram a que a exceção se transformasse em regra. Invocando-se o “interesse público”, e já não o interesse do Príncipe, exigia-se que todos contribuíssem para os encargos da comunidade através de prestações obrigatórias e permanentes. Com variações de tempo e lugar, nascia assim o Estado, nascia o imposto, nascia o que designamos com redundância de Estado Fiscal.

A criatura, uma vez vinda ao mundo, cresceria com rapidez ao longo dos séculos XVI a XVIII, alimentando-se sempre de si própria; o imposto sustenta o exército, o exército conquista novos contribuintes. E neste processo implacável, em que os Estados menos hábeis eram eliminados, não restava espaço para outra filosofia. A razão de Estado do Estado Fiscal estava, pois, em primeira linha, no procurar o máximo de receita com o mínimo de oposição. E este propósito simples explica largamente a estrutura dos sistemas fiscais do antigo regime e a importância que neles ganhou a tributação indireta (VASQUES, 2001, p. 17-19).

E ainda:

Com efeito, por meio dos impostos de capitação não se conseguiam extrair dos contribuintes meios significativos sem os incitar à revolta generalizada. Mesmo quando graduadas por classes, as captações surgiam ao povo como uma forma violenta e grosseira de exercício do poder, e aos Poder não valia a pena, as mais das vezes, arriscar tanto por pouco.

Já os impostos sobre o patrimônio ou sobre o rendimento – indistintos, aliás, por muito tempo – poderiam constituir um instrumento importante na consolidação do estado fiscal. Mas o número daqueles que possuíam bens ou rendimentos próprios capazes de sofrer tributação era limitado e, mais do que isso, só lentamente evoluía. Em contrapartida, o número daqueles que quotidianamente compravam com moeda viva os produtos de que precisavam era grande e tendia rapidamente para a universalidade. A base tributária sobre o consumo, portanto, não era só mais vasta como se alargava de dia para dia, à medida que florescia o comércio e monetarizava a economia. O suficiente para que Wagner apontasse a tributação indirecta como um dos indícios mais seguros do desenvolvimento econômico.

Nem só em arrecadar maiores fundos levavam vantagem os impostos indirectos; levavam-na sobretudo em arrecadá-los sem oposição.

Os impostos sobre o rendimento e sobre o patrimônio colocavam o contribuinte em conflito aberto com o Fisco, confrontavam-no com a sua carga brutal, sujeitavam-no às piores devassas e ultrajes. Em contraste, os impostos sobre o consumo eram aqueles que os povos menos sentiam, “porque não são exigidos formalmente”, porque podem ser “tão sabiamente cobrados que o povo quase ignorará que os paga” – “aquele que vende a mercadoria sabe que não está a pagar por ele, e o comprador que no fundo está a pagar, confunde-o com o preço”.

Sendo, portanto, os mais produtivos para o Fisco, os impostos sobre o consumo eram os menos sensíveis para os contribuintes. E não surpreende assim, que a formação do Estado Fiscal surja intimamente ligada ao desenvolvimento da tributação indirecta. A história fiscal portuguesa começa com as sisas gerais; a de Castela com a *alcabala*; a francesa com as *aides*; e a inglesa, tardiamente embora, com os *customs and excise* (VASQUES, 2001, p. 17-19).

Sue-Ellen Nonato Paz afirma que, até a década de 1980, existia uma prevalência entre o imposto sobre a renda e aqueles que incidiam sobre o consumo. Este fato decorria de argumentos sociais tais como redistribuição de renda e não interferência nos mercados de bens e serviços. Com o passar dos anos, a opção por tributar o consumo assume especial relevância no cenário interno tendo em vista os efeitos negativos que a tributação sobre a renda e o trabalho ensejavam (PAZ, 2008, p. 5).

Neste passo, a tributação sobre o consumo tem como foco atingir a renda consumida, assim considerada como manifestação de capacidade contributiva pelo consumidor.

Alessandra Machado Brandão Teixeira, ao discorrer acerca da tributação sobre o consumo, afirma que:

A tributação sobre o consumo, como qualquer outra espécie de tributação, atende a questões fiscais, isto é, visa à receita advinda dessa imposição. Entretanto, essa circunstância deve conviver, harmonicamente, com as características essenciais do tributo, que garantem a eficiência da tributação, impedindo que a imposição tributária termine por inviabilizar o negócio jurídico ou penalizar o consumidor final (TEIXEIRA, 2002, p. 15).

Para Vasco Branco Guimarães, a tributação representa a forma como a propriedade privada é “legitimamente agredida” com o fim de financiar os encargos públicos. Em se tratando de tributos sobre o consumo, estes são considerados uma forma de se atingir a propriedade privada pela via do aumento de preços dos bens consumidos, eis que o valor dos tributos está diluído no preço de venda (GUIMARÃES, 2007, p. 38).

Para aprofundar a análise dos efeitos de cobrança de tributos sobre tributos, torna-se indispensável uma incursão no entendimento daquilo que vem a ser conhecido como cobrança cumulativa de tributos na tributação sobre o consumo de bens e serviços. Isto porque, ocorrendo a incidência sobre o consumo, a tendência é que existam várias fases, etapas e processos ao longo da cadeia de consumo, desde a produção até o consumo final de determinado produto ou serviço, razão pela qual pode-se ter uma incidência plurifásica ou monofásica. Havendo uma incidência plurifásica, pode-se pensar em duas formas básicas de se cobrar tributos: uma de forma cumulativa (em cascata) sobre o preço de venda em cada fase do processo e outra que incide somente sobre o valor acrescentado em cada fase do processo, conhecido como Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA).

Por se tratar de uma incidência que se repete em várias etapas da cadeia produtiva, a tributação sobre o consumo, desde a sua concepção, trouxe consigo a incidência de forma plurifásica cumulativa, chamada também de imposto em cascata, incidindo em todas as etapas do processo produtivo, pelo valor integral.

Esta mudança de paradigma não passou despercebida por Aliomar Baleeiro, que em sua obra *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, assim se manifestou:

Quando do progresso da economia, dos transportes e das comunicações entrelaçou ainda mais as populações, surgiram problemas de interferência dos vários fiscos interestaduais e internacionais a agravar as dificuldades oriundas de várias competências tributárias dentro do mesmo país. Daí a preocupação com a tributação dupla, suscetível de criar excessiva pressão fiscal sobre a mesma pessoa ou de absorver parte considerável do valor da mesma coisa (BALEEIRO, 1981, p. 225).

André Mendes Moreira, ao discorrer acerca da origem da não-cumulatividade, traz valiosos ensinamentos sobre a cumulatividade em seu contexto histórico, apontando que até o surgimento dos IVA's, a partir da segunda metade do século XX, a cobrança cumulativa era a regra. Nestes termos destaca o autor:

Até então, os tributos que gravavam o comércio e a prestação de serviços assemelhavam-se à Alcabala, exigida pela Espanha medieval em suas colônias, que incidia sobre todas as transações mercantis com alíquotas que chegavam a 14% (quatorze por cento), sem qualquer possibilidade de dedução do tributo pago nas operações anteriores. Tal sistemática elevava os custos dos produtos, que se tornavam mais caros – pela incidência reiterada do imposto – a cada etapa de circulação. Isso fazia com que as mercadorias não circulassem livremente, haja vista que tal implicaria perda de competitividade, dado o maior valor a recolher ao erário quanto mais estágios houvesse entre a produção e a venda ao consumidor final. Essa forma de tributação, intitulada em cascata (à *cascade*, para os franceses) era a utilizada pela maior parte dos países antes do advento do IVA – com todas as vicissitudes inerentes a esta opção (MOREIRA, 2018, p. 68).

A cobrança cumulativa de tributos, em razão da sua simplicidade, é difundida no mundo ocidental, entretanto o tempo vai demonstrar que os malefícios desta forma de tributação superam os benefícios. Sobre este ponto, vale destacar a referência feita por Moreira, ao citar John F. Due⁵, perfilhando o rol de seis desvantagens da cobrança cumulativa de impostos (QUADRO 2):

1	A verticalização dos agentes econômicos: afinal, quanto mais etapas do processo produtivo e comercial uma única empresa conseguir abarcar, menor será a carga fiscal sobre o produto.
2	A discriminação tributária, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala (ínsito a qualquer mercado), também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estágios da produção, refugindo a diversas incidências da exação à <i>cascade</i> . Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas, que nas economias modernas respondem pela maior parte dos empregos gerados.
3	A impossibilidade de efetiva desoneração das exportações: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sofre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior. Com isso, subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global.
4	O ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que, na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menos que a aplicada ao produto nacional. Este usualmente passa pela cadeia produtor → distribuidor-atacadista → varejista até chegar ao consumidor final, ao passo que os importados, se diretamente adquiridos pelo comprador final, terão incidência único no desembaraço aduaneiro. Com isso, mercadorias advindas do estrangeiro terão menor ônus tributário do que as nacionais.
5	A falta de transparência: não fica claro o peso do tributo no preço final da mercadoria vendida, pois esse dado irá variar conforme o número de etapas da circulação. Assim, o comprador não tem ciência do montante que está sendo destinado ao governo – fato que não se coaduna com a transparência fiscal.
6	Em comparação com impostos como a <i>retail sales tax</i> (em que há a incidência única na etapa final de venda), nos tributos plurifásicos cumulativos, o número de contribuintes é muito elevado. Estes, ademais, não têm interesse em se autofiscalizar, já que a exação paga por um não é dedutível do valor devido ao outro. Isso gera dois problemas: dificuldades na fiscalização: a ampla base de contribuintes tendente a sonegar torna o labor da Administração Fazendária, excessivamente oneroso, fato que levou A. SMITH a sustentar que a sua fiscalização “requer uma multidão de funcionários fazendários”; apesar de ser um tributo aparentemente simples, na prática – com a necessidade de concessão de isenções para algumas mercadorias e de diferenciação de alíquotas conforme a natureza do produto (em atenção à sua essencialidade ou às circunstâncias de mercado) – sua aplicação torna-se complexa. Esse fator acarreta a perda de um dos seus poucos atributos.

QUADRO 2 - Desvantagens da cobrança cumulativa de impostos

Fonte: DOE apud MOREIRA, 2018, p. 71).

⁵ DUE, John f. Indirect taxation in developig economies, 1970. In: MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2018.

Explicando sobre a diferenciação entre a incidência cumulativa e aquela sobre o valor acrescentado José Guilherme Xavier de Basto é categórico ao afirmar que:

Na tipologia tradicional dos manuais, os impostos gerais sobre o consumo ou impostos de transações podem ser plurifásicos, se incidem sobre as transações em várias fases do processo produtivo (simplificadamente: produção industrial, comércio por grosso, comércio a retalho), no limite, em todas elas, ou monofásicos (ou únicos) se incidem apenas sobre uma particular fase do processo (na produção: imposto monofásico no produtor, que grava as vendas do produtor; no comércio por grosso: imposto monofásico no grossista, que tributa as vendas do grossista; ou no comércio a retalho: imposto monofásico no retalhista, que atinja as vendas do retalhista).

Por seu turno, nos impostos plurifásicos, distingue-se o chamado imposto cumulativo, ou em cascata, em que se tributam as vendas, em cada fase do processo produtivo, pelo seu valor integral e o imposto sobre o valor acrescentado (doravante IVA), em que, na modalidade que é praticada, em cada fase, as vendas não são tributadas pelo seu valor integral, já que se admite que o operador deduza ao imposto que gravou as vendas o imposto que lhe foi facturado nas compras de inputs da sua produção, por forma a que a tributação corresponda afinal à aplicação da taxa do imposto, não ao volume de vendas, mas ao valor acrescentado por cada operador (BASTO, 1991, p. 26-27).

Neste passo, na busca por uma neutralidade tributária no que concerne aos tributos sobre o consumo, dada a especificidade deste tipo de tributação, que enseja a incidência em várias etapas do processo produtivo até se chegar no consumidor final, percebe-se basicamente, no Ocidente, duas espécies de tributação geral sobre o consumo: uma com a adoção do IVA e outra com a tributação no comércio, conhecido como Imposto sobre vendas a varejo (IVV).

Adotado principalmente no continente Europeu, o IVA incide em todas as etapas do processo de produção e comercialização, possuindo uma base de incidência ampla e abrangente, contemplando tanto bens quanto serviços. Ao incidir somente sobre o valor adicionado em cada e ao permitir o creditamento de tudo que é adquirido pelo contribuinte, garante-se que apenas os gastos finais dos agentes económicos serão tributados.

Sobre a proeminência deste tributo sobre consumo, dada a sua neutralidade, Vasco Brando Guimarães destaca que o IVA é utilizado por 132 dos cerca de 187 países do mundo (GUIMARÃES, 2007, p. 54).

Paralelamente, outra forma de incidência tributária sobre o consumo, utilizada pelos Estados Unidos da América, é a cobrança do imposto sobre o consumo na última etapa da cadeia produtiva, ou seja, no varejo. Trata-se do imposto conhecido como IVV e denominado naquele país de *sales tax*.

Sobre o *sales tax*, Alessandra Machado Brandão Teixeira afirma que:

A obrigação tributária pode recair sobre o vendedor (*vendor taxes*), sobre o consumidor (*consumer taxes*) ou podem ser adotadas formas mistas. Entretanto, economicamente, o contribuinte de fato do imposto é o consumidor final, que deve ser sempre informado dos valores a serem pagos, não podendo os vendedores incluí-los nos preços de forma camuflada, ou promoverem descontos que impliquem o não-pagamento do imposto em questão, isto é, não podem ser feitas promoções através dos impostos incidentes.

O *sales tax* foi adotado em quase todos os estados norte-americanos. Apenas cinco estados não tributam as vendas, sendo um deles o Alasca, o que demonstra a importância que esse imposto vem assumindo no contexto norte-americano.

As alíquotas variam entre 3% a 7%, sendo as mais usadas as que são fixadas entre 4% e 6% sobre o valor final (preço ao consumidor) das mercadorias a serem adquiridas pelos consumidores. Os estados têm ampla liberdade de fixação de suas alíquotas, que poderão ser reduzidas ou aumentadas, dependendo das mercadorias que são tributadas.

[...] Quando o *sales tax* foi criado, na década de 30, tributava-se somente a propriedade pessoal tangível, com pequenas exceções. Nos últimos 20 anos, os estados passaram a tributar os serviços (TEIXEIRA, 2002, p. 165).

Conforme se observa, a incidência em uma única etapa da cadeia produtiva tem o condão de promover a neutralidade tributária e de permitir uma maior simplificação e transparência na cobrança do tributo sobre o consumo, entretanto, enseja uma maior abrangência e controle da fiscalização e arrecadação tributária, eis que ter-se-á um universo amplo e disperso de contribuintes com uma concentração do recolhimento de todo o imposto, que poderia ter sido recolhido por etapas, no curso da produção/comercialização, tal como ocorre com o IVA.

Neste particular temos que uma das vantagens do Imposto sobre o Valor Agregado é exatamente o fato de ser recolhido ao Fisco nas várias etapas do processo de produção e comercialização, aumentando o seu potencial de arrecadação.

Entretanto, também a não-cumulatividade contida na cobrança do tributo incidente sobre o consumo nas várias etapas da cadeia produtiva, de forma que o valor do tributo incluído na aquisição seja considerado como crédito para fins de redução do imposto a pagar no momento da venda, apresenta, de acordo com a doutrina, inconvenientes que merecem ser destacados.

Sob este ponto, Hugo de Brito Machado, sustenta que a não-cumulatividade apresenta virtudes, mas traz consigo inconveniências que merecem destaque e reflexão. Acerca das inconveniências, destaca o autor que a não-cumulatividade traz consigo um ônus para a produção, um estímulo para a intermediação, aumento de alíquotas, fraudes e uma complexidade na apuração do tributo (MACHADO, 1997, p.167).

Destaca o autor que o ônus sobre a produção é evidenciado na medida em que na produção de determinada mercadoria, o direito aos créditos dos tributos na aquisição de insumos são restringidos e isto pode ser observado especialmente na agricultura. Já na

indústria, quanto maior for o incremento de valor por meio de mão-de-obra, maior será a carga tributária suportada pelo industrial, dada a impossibilidade de utilizar-se de créditos advindos dos custos com pessoal. Já o estímulo à intermediação é evidenciado na medida em que haverá a neutralidade tributária independentemente de quantos intermediários existam ao longo da cadeia produtiva, incentivando, portanto, a atividade de atravessadores. A majoração de alíquotas, quando comparada ao imposto cobrado uma única vez, tal como ocorre no IVV, decorre exatamente da incidência em várias etapas da produção e a necessidade de geração de recursos pelos entes públicos, exige que as alíquotas do tributo sejam mais elevadas. Para o autor, o ensejo a fraudes é o maior dos inconvenientes advindos da não-cumulatividade. Isto porque, como o valor a ser transferido ao ente público, em cada período, depende dos créditos adquiridos no momento da compra, contribuintes de má-fé, podem-se valer de créditos inidôneos mediante a “compra” de notas fiscais para gerar créditos fictícios e reduzir o valor a pagar. Por fim, a complexidade de um sistema voltado para a não-cumulatividade, quando comparado a um tributo de incidência em uma única etapa da cadeia de produção e consumo, é inexoravelmente maior. Para ilustrar esta complexidade, o autor destaca que a Emenda Constitucional n.18 (BRASIL, 1965) continha apenas o artigo 12 e dois parágrafos sobre a matéria, enquanto na atual Constituição, temos cerca de trinta dispositivos legais (MACHADO, 1992, p.167-170).

Estas considerações acerca dos tributos sobre consumo, assim entendidos, aqueles que visam atingir a capacidade contributiva pela renda destinada ao consumo dos contribuintes, têm o condão de indicar a necessidade de se buscar a neutralidade tributária ao longo da cadeia produtiva.

Sobre a neutralidade tributária, José Guilherme Xavier de Basto diz que:

[...] por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes econômicos, não originando “distorções” dos seus comportamentos. Numa outra formulação, igualmente técnica, e ainda mais hermética para os leigos, dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando – como qualquer imposto não pode deixar de provocar – efeitos de rendimento, é isento, porém de substituição.

Para os fins que nos interessam, que são os da análise de neutralidade pelo que toda aos impostos gerais sobre o consumo, em geral, e aos impostos cumulativos em especial, convém distinguir entre neutralidade relativamente ao consumo (*consumption neutrality*) e neutralidade relativamente à produção (*production neutrality*).

Um imposto de transações é neutro nos seus efeitos sobre a produção se não leva os produtores a modificar os seus métodos de produção, isto é, a forma como organizam os seus negócios; e diz-se neutro nos seus efeitos sobre o consumo se não conduz os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram (BASTO, 1991, p. 29).

Esta neutralidade e igualdade que deve permear tributação sobre o consumo, foi acertadamente delineada por Sérgio Vasques, ao discorrer sobre a obra *A Riqueza das Nações*, publicada por Adam Smith em 1776, apresentando os princípios que seriam considerados como cânones liberais em matéria tributária, senão veja:

Em primeiro lugar, igualdade (*equality*) – os súbditos de cada Estado devem contribuir para as despesas públicas, tanto quanto possível, na medida da sua capacidade, isto é, na medida do rendimento que auferem sob a proteção do Estado. Em segundo lugar, certeza (*certainty*) – o imposto a pagar por cada um deve ser certo, e não arbitrário. O momento do pagamento, a forma de pagamento e o quantitativo a ser pago devem ser claros e certos para o contribuinte ou para qualquer outra pessoa. Em terceiro lugar, comodidade no pagamento (*convenience of payment*) – todo o imposto deve ser cobrado no momento e da forma que seja mais conveniente para o contribuinte. E quarto e último lugar, economia na cobrança (*economy in collection*)- todo o imposto deve ser conhecido de modo a não tirar mais aos contribuintes do que aquilo que dá ao Estado: o custo de angariação do imposto deve ser tão baixo quanto possível, e este não deve obstruir a atividade dos contribuintes ou desencorajá-los de se dedicarem a qualquer profissão. [...] o receituário fiscal de Adam Smith deve ser interpretado à luz do postulado fundamental da sua doutrina, o de que a riqueza das nações se faz pela liberdade de comércio e indústria, devendo o Estado limitar-se a assegurar as suas condições de exercício. Com isto em mente, os cânones enunciados ganham um significado preciso, e é muito particularmente assim com os mais importantes, os da igualdade e neutralidade do imposto (VASQUES, 2001, p. 27).

Nota-se que a neutralidade tributária faz parte de todo um conceito liberal que visa a primazia da autonomia privada com a mínima interferência possível do Estado. Segundo a doutrina de Adam Smith, o Estado deveria limitar-se a assegurar as condições para o exercício do livre mercado, cabendo ao ente público receber tributos na medida daquilo que oferece aos contribuintes.

4 A COBRANÇA NÃO CUMULATIVA DE TRIBUTOS

A não-cumulatividade foi inserida no texto constitucional brasileiro por meio da Emenda Constitucional n.18 (BRASIL, 1965) que promoveu uma profunda reforma no sistema tributário pátrio. A partir desta emenda o sistema tributário constitucional foi sistematizado, sendo está um marco para o sistema jurídico tributário brasileiro, cujos fundamentos ainda se encontram presentes na Constituição vigente.

No que tange à não-cumulatividade, a referida Emenda Constitucional dispôs sobre a não-cumulatividade no Imposto sobre produtos industrializados, de competência da União, e sobre o Imposto sobre circulação de mercadorias, de competência dos estados. Ambas as exações estariam sujeitas à não-cumulatividade que consistia, basicamente, no direito de abatimento do imposto pago, em cada operação, do valor cobrado nas operações anteriores, nos termos da lei complementar.

Posteriormente, a não-cumulatividade foi mantida na Constituição de 1967 (art. 22, inc. V e art.24, inc. II) e ratificado pela Emenda 01/69.

Já a Constituição de 1988 manteve-se a não-cumulatividade, com pequenas alterações, especialmente no que se refere à vedação de operações isentas ou não-tributadas.

4.1 A NÃO-CUMULATIVIDADE NO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Na busca pela neutralidade dos tributos sobre o consumo, a não-cumulatividade surge como princípio/regra⁶ que visa agravar somente a riqueza produzida por determinado elo da cadeia de produção e consumo, permitindo que o valor gasto com o tributo na aquisição de bens e serviços possa ser deduzido do montante devido ao Fisco.

Acerca da não-cumulatividade, vale apontar os ensinamentos de José Soares de Melo:

⁶ Sobre conceber a não-cumulatividade como regra temos a posição de José Souto Maior Borges ao afirmar que a não-cumulatividade não pode ser entendida como princípio, mas como regra, eis que não emana efeitos sobre todo o sistema tributário (BORGES, 2000, p.160). Em sentido contrário, Alessandra Brandão Teixeira, defende que a não-cumulatividade é princípio, visto que informa todo o ordenamento jurídico no que tange à tributação de operações que impliquem circulação de mercadorias e serviços (TEIXEIRA, 2002, p.190).

A não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade (MELO, 1998, p. 166).

Discorrendo sobre a não-cumulatividade, André Mendes Moreira é enfático ao afirmar que essa tem a função de atuar no cálculo do *quantum debeat*. É um mecanismo pelo qual

[...] se admitem abatimento ou compensações no valor do tributo devido ou na sua base de cálculo – conforme se adotem, respectivamente, os métodos de apuração intitulados *tax on tax* (imposto-contra-imposto) ou *basis on basis* (base contra base). Com isso busca-se gravar apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço. Por essa razão, a não cumulatividade admite, também, o método da adição (somam-se os dispêndios do contribuinte para a produção ou venda do bem ou serviço e tributa-se a medida exata da adição de valor ao objeto tributável) (MOREIRA, 2018, p. 67).

Conforme se constata, dentro da não-cumulatividade, teremos dois métodos de apuração do imposto devido. O primeiro considera somente a diferença entre o tributo creditado na aquisição com o tributo incidente na operação subsequente. Já no método base contra base, tem-se a carga tributária incidente tomando-se como referência a base de cálculo do tributo incidente na entrada e na saída. Em ambos os métodos, o que se busca é tributar somente aquilo que é acrescido naquela etapa da cadeia de consumo.

Já Alessandra Machado Brandão Teixeira, destaca que o princípio da não-cumulatividade “revela-se como o mais importante no que refere à tributação sobre o consumo no Brasil, visto que através dele é garantida a neutralidade fiscal, tão importante, em se tratando de impostos desta natureza, [...]” (TEIXEIRA, 2002, p.184).

Paulo de Barros Carvalho é enfático ao dizer que

O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas ente os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e crescimento estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo (CARVALHO, 2015, p. 335).

Neste estado de coisas, constata-se que, *mutatis mutandis*, a admissão de cobrança cumulativa de tributos na cadeia produtiva tem efeitos nefastos que devem ser repelidos, sob pena de se instituir um aumento artificial dos preços de produtos e serviços, diminuir competitividade das pessoas jurídicas e comprometer a renda disponível para o consumo.

Alessandra Machado Brandão Teixeira, ao fazer apontamentos sobre a nocividade da cumulatividade ou cobrança de tributos em cascata, afirma que esta incidência cumulativa não observa “critérios de justiça fiscal”. A autora traz ainda um efeito da cumulatividade indicado por José Guilherme Xavier de Basto: a ‘anestesia fiscal’. Segundo o autor português, “por ‘anestesia fiscal’ entende-se a falta de ‘visibilidade’ de certos tributos, que conduz os contribuintes de fato, isto é, em sentido econômico, neste caso os consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso” (TEIXEIRA, 2002, p. 67).

Roque Antônio Carrazza, ao abordar a não-cumulatividade do ICMS, destaca que “o princípio da não-cumulatividade tem o escopo de evitar que o ICMS distorça as formações dos preços e a própria competitividade das empresas. Daí dizer que o ICMS é um tributo neutro” (CARRAZZA, 2011, p. 382).

Nos termos da Constituição vigente a não-cumulatividade do IPI e do ICMS indica que tais exações por incidirem ao longo da cadeia de produção/consumo devem buscar a neutralidade tributária, desonerando-se as etapas produtivas e transferindo o impacto econômico das exações para o consumidor final.

Este aspecto não passou despercebido por Mizabel Derzi ao destacar que o princípio da não-cumulatividade representa uma garantia de que o contribuinte (de direito) transfira ao adquirente (contribuinte de fato) o ônus do imposto, que adiantará ao Estado, podendo inclusive, abater o imposto que suportou nas operações anteriores (DERZI, 1999, p. 419).

As colocações feitas acerca cumulatividade nos impostos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, da busca da neutralidade tributária, bem como da não-cumulatividade como forma de atingir esta neutralidade assumem especial relevância para a análise do tema proposto neste trabalho, pois os efeitos nocivos da cumulatividade independem de sua forma, seja a que ocorre de forma externa à base de cálculo, seja aquela que se verifica inserta no critério quantitativo da regra de incidência.

Ainda com relação à cumulatividade que ocorre ao longo da cadeia de produção/importação e consumo, passa-se a expor sobre uma particularidade relacionada ao direito ao crédito do imposto suportado pelo contribuinte de direito, que acaba por interferir na neutralidade almejada com a adoção de tributação sobre o valor agregado.

4.2 CRÉDITO FÍSICO X CRÉDITO FINANCEIRO E SEUS EFEITOS NA CUMULATIVIDADE EXÓGENA

Um ponto que merece destaque quando se analisa a cumulatividade tributária ao longo de toda a cadeia de consumo está relacionada à possibilidade do contribuinte valer-se dos créditos tributários nas suas aquisições para deduzir o valor a pagar de determinada exação, visando a neutralidade tributária.

Sob este aspecto, a doutrina tratou de diferenciar o direito ao abatimento dos créditos nos impostos plurifásicos em duas modalidades: o crédito físico e o crédito financeiro. Será considerado crédito físico, quando a contribuinte tiver limitado o seu direito de creditar-se dos impostos não-cumulativos incidentes na aquisição de matérias-primas e de bens intermediários destinados ou consumidos no seu processo produtivo ou de comercialização.

Já o crédito financeiro será assim considerado quando o direito de crédito não sofre qualquer limitação, podendo o contribuinte creditar-se da quantia paga a título de impostos não-cumulativos de todos os produtos, mercadorias, insumos adquiridos, independentemente se estes serão destinados para o consumo, industrialização, comércio, prestação de serviços ou, até mesmo, para o seu ativo imobilizado.

Acerca da evolução do IVA no que concerne à migração do crédito físico para o financeiro nos primórdios da instituição do IVA, José Guilherme Xavier de Basto explica que:

[...] o IVA é o produto da evolução e do aperfeiçoamento dos impostos cumulativos. Nesse sentido, procurando obviar aos efeitos cumulativos que a imposição em cascata imporia, o legislador francês introduziu um primeiro sistema de suspensão de imposto para os bens que fossem consumidos com a produção. O produtor adquiria os bens – designadamente, matérias-primas – a consumir no processo produtivo sem o imposto, ou seja, em regime de suspensão.

Este regime apresentou dois problemas que originaram uma nova resposta por parte da legislação: em primeiro lugar, o denominado *régime suspensif* facilitava fraudes e, em segundo lugar, não era aplicável aos bens de capitais.

Perante tais factos, assentou-se, em 1948, num regime que respondia a tais debilidades: o sistema de crédito de imposto que consistia na possibilidade de o produtor deduzir o imposto suportado na aquisição de bens a incorporar na produção. Numa primeira fase, essa dedução apenas foi permitida nos bens fisicamente consumidos na produção e, somente numa segunda fase (a partir de 1954), se permitiu que se deduzisse o imposto incidente sobre os bens de equipamento.

Ora, o que permite que o método subtrativo funcione são as facturas. É a emissão da fatura que permite que seja deduzido o imposto suportado. Nessa base, o método de cálculo da dívida de imposto pode igualmente ser denominado de *método das faturas* (BASTO, 1991, p. 40).

Com efeito, após a emissão da Primeira *Directiva* do IVA pela Comunidade Europeia que determinou a adoção do IVA para os seus membros, o instrumento jurídico que traz as bases da incidência do IVA traçando nitidamente a opção pelo regime de crédito financeiro do

imposto sobre o consumo, é a Sexta *Directiva* de 1977. Nos termos da Sexta *Directiva*, as bases para incidência da tributação sobre o consumo são expressamente previstas, incluindo-se, neste particular a igualdade de imposição da exação nos países membros da Comunidade Europeia evitando, assim a sua distorção na concorrência entre os Estados por meio de legislações próprias - guerra fiscal – bem como traçou as bases de forma a permitir uma ampla base de dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços.⁷

Helena Taveira Torres destaca a opção pelo crédito financeiro na instituição do IVA pela França, em 1954, senão veja:

Na base dos regimes aplicáveis, com referência à capacidade contributiva dos sujeitos passivos, pela origem dos créditos, a tributação deveria preservar a “atividade” das empresas alcançadas no circuito e o tratamento o regime de “consumo”, para definir a carga tributária final. Assim, o imposto devido, para os fins de garantia do direito de não-cumulatividade, dependeria da atividade (i) desempenhada pela empresa dentro de um dado período, considerando-se a diferença entre o total de débitos decorrentes das operações ativas e os créditos provenientes de todas as operações passivas. Usa-se, aqui, de créditos financeiros, admitindo-se toda e qualquer modalidade de pagamentos de impostos como “créditos”, desde que provenham da aquisição de produtos ou tomadas de serviços pela empresa; mas também do consumo (ii), que permite aferir a capacidade contributiva do consumidor, sobre quem recai a carga impositiva final, o que reclama garantia de eliminação plena da cumulatividade, sob pena de os remanescentes agregarem percentual de alíquota sem permissão legal (TORRES, 2007, p. 73).

André Mendes Moreira destaca que na IVA Europeu prevalece o modelo de crédito financeiro na medida em todo o IVA incidente nas aquisições pode ser deduzido do valor a pagar de imposto. Já no Brasil, aponta o referido autor, tanto a legislação do ICMS quanto do IPI sempre esteve voltada para o crédito físico. Somente após a Lei Complementar n. 87 (BRASIL, 1996), que a legislação relacionada estritamente ao ICMS permitiu o creditamento na aquisição parcial de bens para o uso e consumo em geral para a empresa (MOREIRA, 2018, p. 85).

Célio Lopes Kalume, ao analisar a questão relacionada à adoção do crédito físico nas legislações ordinárias dos Estados, afirma que, indiscutivelmente os Estados teriam adotado o crédito físico, tal como já prevalecia em relação ao IPI. Contudo, destaca o autor que tanto a União, quanto os Estados, no decorrer dos anos, passaram a permitir o crédito de outras

⁷ Sobre as regras definidoras das deduções autorizadas para fins de acertamento do valor a pagar do IVA, tem-se o art. 17º da 6ª Directiva do Conselho de 17 de maio de 1977 *in verbis*: 1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. 2. Desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir o imposto de que é devedor: a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo; b) O imposto o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados; c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.7, alínea a), do artigo 5º e do nº 3 do artigo 6º (COMUNIDADE EUROPEIA, 1977, p. 67).

mercadorias, “descaracterizando o crédito físico”. Este fato pode ser evidenciado em relação ao IPI, com a possibilidade de se obter créditos dos chamados produtos intermediários, assim concebidos como sendo “aqueles que, embora não se incorporando aos produtos industrializados, são consumidos no processo de industrialização” (KALUME, 2018, p. 285).

A permissão parcial de crédito se deve ao fato de que a lei complementar permitiu o direito de creditamento do ICMS incidente sobre a energia elétrica, sobre os serviços de comunicação e transporte e sobre os bens de uso, consumo e do ativo permanente. Ocorre que o direito ao crédito sobre os bens de uso e consumo ainda não foi implementado, estando atualmente diferido a sua possibilidade até 1º de janeiro de 2020, nos termos da lei complementar n.138 (BRASIL, 2010).

Em se tratando de IPI, a legislação é expressa no sentido de permitir somente o crédito físico, eis que o contribuinte pode creditar-se do IPI incidente nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens, bens importados e bens de produção quando adquiridos por contribuintes equiparados a industrial.

Destarte, a matéria relacionada à possibilidade do contribuinte valer-se do crédito financeiro em detrimento do físico, já foi por inúmeras vezes questionadas perante o Supremo Tribunal Federal, e a corte sempre se posicionou no sentido de permitir o crédito físico. Este ponto também é destacado por André Mendes Moreira, senão veja:

Desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, como visto, o STF, tem assegurado tão somente o direito ao crédito físico. O crédito financeiro é tido como uma opção conferida ao legislador - sem consistir, todavia, em direito subjetivo do contribuinte.

A jurisprudência que firmou tal entendimento tratava, *ab initio*, do Imposto de Consumo (IC), devido pelos industriais e importadores. Com o advento do ICM e do IPI, o que se construiu para o IC foi simplesmente aplicado aos dois novos impostos – o que é correto em matéria de IPI, por ser este sucessor do IC, mas equivocado em relação ao ICM, tributo muito mais amplo e com peculiaridades não presentes no IC/IPI. Por exemplo: de que ser ao empresário, que nada industrializa, o direito ao crédito de matérias-primas e bens intermediários? Outrossim, é certo que sobre as mercadorias adquiridas para a revenda existe a premissa do direito ao crédito, mas e sobre os bens adquiridos pelos lojistas para utilização e seus estabelecimentos, tais como placas em que os produtos e seus respectivos preços são anunciados, a compra de brindes para distribuição aos clientes, dentre outros? Ora, todas essas aquisições são tributadas pelo imposto estadual, que acaba sendo suportado pelo adquirente-comerciante, não sendo repassado juridicamente ao consumidor final na medida em que a garantia dos créditos se restringe aos insumos e às mercadorias para revenda (MOREIRA, 2018, p. 209).

Nota-se, a partir da manifestação do autor, que impedir o crédito financeiro é atentar claramente contra a não-cumulatividade e a tão almejada neutralidade fiscal. Diante deste cenário resta indubitável que a restrição imposta ao contribuinte acarreta distorção na base de cálculo dos tributos não-cumulativos, eis que os impostos incidentes nas aquisições que não

são objeto de creditamento, passarão a compor a sua própria base de cálculo e as de outras exações.

Estas digressões sobre a tributação sobre o consumo e busca pela neutralidade tributária servem de subsídio para se analisar a cumulatividade endógena, assim entendida como sendo aquela cumulatividade que ocorre dentro da base de cálculo, ou seja, sem considerar a sua incidência ao longo da cadeia de consumo.

4.3 CUMULATIVIDADE ENDÓGENA OU “POR DENTRO”

A tributação “por dentro” conforme é vulgarmente conhecida foi definida por Hiyoshi Harada como uma técnica de tributação que consiste em fazer com que o tributo incida sobre si próprio e sobre outros tributos (HARADA, 2018, p. 467).

Já Elidie Palma Bifano, ao manifestar-se sobre aspectos do cálculo “por dentro” de tributos, cita o estudioso de fiscalidade Maurice Laure que afirma que os contribuintes aceitam os tributos, com maior facilidade, em função da forma pela qual eles são apresentados e que o Fisco conhece bem, esse fenômeno psicológico. Assim, impostos que se veem e impostos que não se veem fazem a diferença, principalmente porque, esses últimos são pagos sem que o contribuinte disso se dê conta. Os impostos estão dissimulados nos preços e o seu ônus é repassado para o consumidor (calcular um tributo por dentro significa considerar que ele integra a sua própria base de cálculo. Se o fenômeno econômico que enseja a tributação pelos impostos é a riqueza, o tributo estará sempre contido dentro da riqueza gerada como uma lógica. No entanto, ocorrem exceções se o poder tributante decidir que essa parcela, correspondentes ao tributo, deve ser excluída da riqueza tributável; se o tributo que onera a riqueza for calculado por fora da riqueza ou se o tributo é tão injusto que não há riqueza suficiente para exigí-lo. O fenômeno do tributo integrando a riqueza, “por dentro”, é facilmente visualizável nos impostos que incidem sobre riqueza acrescida, como é o caso do imposto sobre a renda, quando o beneficiário se submete à tributação na fonte, deixando um pedaço da sua riqueza para o Poder Público (BIFANO, 2008).

André Mendes Moreira, ao analisar a não-cumulatividade tributária no Brasil, afirma que a cumulação de tributos de forma endógena, ou seja, que ocorrem dentro do critério quantitativo da regra-matriz de incidência acaba por majorar artificialmente a riqueza tributável (MOREIRA, 2009, p. 47).

Muito embora, o Brasil tenha adotado a não-cumulatividade como regra para se atingir a neutralidade da tributação sobre o consumo desde a Emenda Constitucional n. 18 (BRASIL,

1965), a questão envolvendo a cobrança por dentro de tributos advém desde a vigência do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL, 1968), cujo artigo 2º, §7º, estabelece que: “O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (BRASIL, 1968).

Conforme se constata, o legislador nacional, a despeito de adotar a regra da não-cumulatividade tributária, entendeu por permitir a cobrança do tributo (ICM) sobre ele mesmo, o que, ao menos em tese, pode provocar uma deformação na sua quantificação.

Posteriormente, já diante da nova ordem constitucional, a possibilidade de inclusão do tributo na sua própria base de cálculo, em se tratando de ICMS, foi novamente consagrado na edição da Lei Complementar n.87 (BRASIL, 1996) , *in verbis*: Art. 13. A base de cálculo do imposto é: [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (BRASIL, 1996).

E, por fim, o poder constituinte derivado, através da Emenda Constitucional n.33, de 11 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001), optou por inserir no texto constitucional a alínea “I”, no inciso XII, do §2º, do artigo 155, com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] 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; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] 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 (BRASIL, 2001).

Observa-se que, nos termos da evolução legislativa relacionada ao ICMS, ao menos no que tange ao referido imposto, o legislador optou por permitir expressamente a possibilidade da cobrança por dentro desta exação.

Conforme se constata, o legislador constitucional originário entendeu por expressamente consignar no seu texto original que, em se tratando de ICMS, o IPI estaria excluído da sua base de cálculo caso a operação fosse fato gerador dos dois impostos.

A *contrario sensu* percebe-se uma autorização constitucional para a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS quando a operação não tiver como objeto a comercialização e/ou industrialização e/ou entre contribuinte e não contribuinte de ICMS.

Mutatis mutandis, partindo do pressuposto que o ICMS está incluso no preço da mercadoria, mesmo tendo o IPI incidindo na modalidade “por fora”, verifica-se que a exação de competência dos Estados e do Distrito Federal, integrará a base de cálculo do IPI, eis que este tem no critério quantitativo o preço do produto industrializado, incluindo o ICMS. Esta

matéria já foi questionada perante o Poder Judiciário, sendo objeto de decisões convalidantes do Superior Tribunal de Justiça que, nas oportunidades que se deparou sobre a matéria entendeu, entendeu pela legalidade dessa cobrança cumulativa⁸.

Outro ponto afeto à cumulatividade endógena pode ser expressamente verificado no que concerne à possibilidade de se incluir a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) no critério quantitativo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

De acordo com a Lei n. 9.316 (BRASIL, 1996), o legislador infraconstitucional entendeu por não permitir a dedução do valor devido a título de CSLL da base de cálculo do IRPJ apurado com base no lucro real, admitindo expressamente que o tributo CSLL integrasse a base de cálculo de outra exação⁹.

A matéria também foi questionada pelos contribuintes perante o Poder Judiciário e o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário com repercussão geral n. 582.585 (BRASIL, 2014) concluiu pela constitucionalidade de mais esta cumulatividade endógena expressamente inserida no direito positivo pátrio.

Também se verifica a cumulatividade endógena no ICMS-Importação eis que esta exação tem na sua base de cálculo, por força do seu artigo 13, inciso V, da Lei Complementar n.87 (BRASIL, 1996), que o valor da mercadoria ou bens inseridos nos documentos de importação são acrescidos do imposto de importação, do imposto de produtos industrializados, do imposto sobre operações de câmbio e de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

No caso das contribuições para o PIS-Importação e a COFINS-Importação, instituídas pela Lei n.10.865 (BRASIL, 2004), as suas bases de cálculo foram fixadas tomando o valor aduaneiro acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições instituídas. Aqui, conforme se constata, o legislador entendeu por incluir expressamente o tributo na sua própria base, fazendo o contribuinte ter que calcular o tributo devido, para então somá-lo à sua própria base de cálculo e recalculá-lo. A matéria foi questionada perante o Supremo Tribunal

⁸ Ver REsp. Nº 610.908 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005(BRASIL, 2005) AgRg no REsp.Nº 462.262 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007 (BRASIL, 2007).

⁹ Lei 9.316/96 Art. 1º Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Federal, no RE n. 559.937/RS (BRASIL, 2013) e em 21/03/2014, a corte declarou a sua constitucionalidade e, por consequência lógica, a inexistência *bis in idem*.¹⁰

Nota-se, deste modo, que partindo do texto expresso da Constituição (BRASIL, 1988) poder-se-ia entender tanto pela impossibilidade de cobrança de tributos sobre tributos quanto pela sua possibilidade.

Muito embora no Brasil, alguns dos tributos que incidem sobre o consumo (ICMS e IPI) estejam inseridos na regra da não-cumulatividade, a incidência de outras exações ao longo da cadeia produtiva, que tem a sua base de cálculo referenciada, ora no valor da operação, ora na receita bruta auferida, são integralmente repassados ao adquirente da mercadoria, produto industrializado e serviço, por meio dos métodos de composição de preços de venda.

¹⁰ EMENTA Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao *bis in idem*, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

Neste particular, destaca-se que, mesmo em se tratando dos tributos que incidem de forma não-cumulativa ao longo da cadeia de consumo, no momento da sua quantificação em determinada operação, por incidir sobre o valor da operação de circulação de mercadorias (ex: caso do ICMS) verificar-se-á a inclusão do próprio tributo e de outros tributos na sua base de cálculo.

Esta inevitável conclusão, decorre do fato de que para a composição de preços de determinado produto, mercadoria e/ou serviço, todos os custos/despesas inerentes à atividade, neles incluídos toda a carga tributária, estarão necessariamente contemplados e “embutidos” no preço \equiv valor da operação.

Destarte, mesmo nos casos em que se tem a adoção de um imposto único sobre o consumo (IVA) conforme adotado pela Comunidade Europeia, caso não seja possível a dedução dos tributos incidentes sobre a folha de pagamentos no IVA, teremos a incidência de tributos sobre tributos dada a adoção dos custos com pessoal na formação de preços.

Com efeito, não bastasse os efeitos danosos da cumulatividade de tributos em relação ao preços praticados no mercado interno, verificar-se-á que a incidência de tributos cuja base de cálculo tenha como referência valores brutos de operações (importação, industrialização, compra e venda, prestação de serviços), bem como a soma destas mesmas operações em determinado período (faturamento ou receita bruta), acabarão também por fazer incidir a cobrança de tributos em cascata.

Conforme já exposto, a tributação no consumo tem que visar a neutralidade da carga tributária sob pena de impingir efeitos contrários à própria essência arrecadatória. Isto porque, caso tenhamos uma incidência cumulativa de impostos, a majoração do preço acabará por inviabilizar a própria atividade econômica e a própria arrecadação de tributos. Da mesma forma, a cumulatividade endógena de tributos, assim entendida como a já conhecida incidência “por dentro” acaba por gerar os mesmos efeitos da cumulatividade exógena.

Sob este ponto, tem-se uma dicotomia, como afirma Alessandra Machado Brandão Teixeira:

[...] por se tratar de um indício de riqueza, o consumo é tributado, com fins fiscais (arrecadatórios), mas ao mesmo tempo deve proteger os efeitos dessa tributação sobre o processo produtivo; caso contrário, esse objetivo fiscal termina frustrado. Caso a tributação onere fortemente o custo da produção, o preço do produto aumentará e o consumo, certamente, diminuirá, acarretando uma menor arrecadação tributária. Na conciliação destes interesses reside a eficiência da tributação (TEIXEIRA, 2002, p. 69).

Além de inviabilizar o sentido de ser da tributação sobre o consumo, a cumulatividade, tanto endógena quanto a exógena, penalizam os processos produtivos

extensos que comportam inúmeros agentes ao longo das cadeias, eis que em cada etapa teremos a incidência de imposto incluso no preço praticado, gerando perda de competitividade. Assim, quanto mais extensa a cadeia de produção e consumo, maior será o efeito da carga tributária no preço praticado pelo mercado, seja na fase intermediária, seja na ponta da cadeia.

5 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL

No sistema tributário brasileiro constata-se a existência de três espécies tributárias incidentes diretamente sobre o consumo: o IPI, de competência da União; o ISSQN, de competência dos Municípios; o ICMS, de competência dos Estados. Destes, apenas o ICMS e o IPI têm no seu âmago constitucional a não-cumulatividade, com o fim de não onerar a cadeia produtiva, como expressão da neutralidade tributária.

Vasco Branco Guimarães, ao se pronunciar sobre a tributação sobre o consumo no Brasil é categórico ao afirmar que o Brasil foi “o terceiro país do mundo a instituir um imposto de tipo IVA, muito inspirado no IVA francês anterior à primeira Diretiva europeia” (GUIMARÃES, 2007, p. 40). Acerca do surgimento do IVA, explica o autor que:

Certo é que um imposto tipo IVA foi introduzido em França em 1948, embora experiências de crédito de imposto existissem anteriormente. A questão começou a ser discutida em 1920 com Von Siemens, na Alemanha, que escreveu sobre a matéria. Desenvolvimentos relevantes são devidos a Maurice Lauré, que é considerado como o pai do IVA. Assumindo que o IVA surge no Brasil em 1965 com a EC nº18, de Dezembro de 1965 (tendo esta legislação sido posteriormente incorporada na reforma de 1967), então o Brasil foi o terceiro país do Mundo a ter um imposto tipo IVA, depois da França (onde se inspirou) e da Costa do Marfim (1960) (GUIMARÃES, 2007, p. 40).

O mesmo autor, ao discorrer sobre a tributação sobre o consumo no Brasil partindo de uma visão dos tributos incidentes do continente europeu, destaca que ainda nos anos 60, os países que integravam a Comunidade Europeia à época, excetuando a França que já havia adotado o IVA, adotavam impostos em cascata. Nesta medida, verificava-se uma majoração excessiva nos preços praticados por aqueles países dada a imposição cumulativa de impostos que contrariava a livre circulação de mercadorias entre os países integrantes do bloco. Deste modo, afirma o autor que a cumulatividade, ao agravar o preço da mercadoria, prejudicava o consumidor e o agente econômico. Naquela oportunidade, um grupo de técnicos liderados pelo economista alemão Fritz Neumark¹¹ foi imbuído de realizar um estudo sobre tributação sobre o consumo e conclui-se que o modelo adotado pela França (IVA) apresentava a característica que resolvia o problema da cumulatividade (GUIMARÃES, 2007, p.50).

Entretanto, observa o autor que o sistema de tributação no Brasil é dotado de extrema complexidade podendo ser entendido como um dos mais enigmáticos do mundo e desta complexidade decorre dos dimensão e quantidade de entes envolvidos na tributação, da repartição de receitas, pela incidência, abrangendo mercadorias e serviços e pela variedade de alíquotas (GUIMARÃES, 2007, p. 39).

¹¹ Economista que fez contribuições importantes para o desenvolvimento da educação na preparação das leis de imposto de renda da economia na Turquia.

Ainda de acordo com o autor uma das principais originalidades do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil deve-se ao fato da regulação intensa e detalhada na Constituição de 1988 e, sob este aspecto, da consagração da regra da não-cumulatividade para a tributação sobre o consumo no texto constitucional.

Divergindo acerca do entendimento de que no Brasil, adotou-se a sistemática de tributação do valor agregado para o ICMS, Roque Antônio Carrazza faz os seguintes apontamentos:

Vai daí que, juridicamente, o ICMS não é um imposto sobre valor agregado. Só para registro, o imposto sobre 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 do que ele adicionou ao bem. Não é o caso do ICMS, que grava o valor total da operação.

II- Realmente, se a base de cálculo (que mede o fato jurídico tributário) do ICMS é o valor da operação (ou da prestação) realizada, resulta claro que este imposto não pode incidir sobre o valor acrescentado em relação à anterior (sob pena de ser descumprida a primordial função dimensionadora desta mesa base de cálculo).

Fosse o ICMS um tributo sobre valor acrescido, havendo operação 'abaixo do custo', o contribuinte não precisaria debitar-se sobre o valor de saída, já que não estaria presente, no caso, o elemento quantificador do fato impositivo, ou seja, a agregação de valor (CARRAZZA, 2015, p. 448-449).

Esta posição parece ser, ao nosso sentir, a que vai de encontro à aquilo que está previsto no critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ICMS, posição que também é adotada por Célio Lopes Kalume, para quem o imposto incide sobre o valor da operação e não sobre o valor acrescido da operação (KALUME, 2018, p. 31).

Tendo em vista que este trabalho não tem a pretensão de discorrer detalhadamente acerca dos tributos sobre o consumo no Brasil, passa-se a expor, exclusivamente, sobre a composição da regra-matriz de incidência dos impostos que agravam diretamente o consumo.

5.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

Conforme já dito, o IPI é de competência da União e incide nas operações que tenham como objeto produtos industrializados. Trata-se de um imposto que deve obedecer a não-cumulatividade e que não está submetido aos princípios da anterioridade e da estrita legalidade, dada a sua natureza extrafiscal. Em relação às exportações, os produtos industrializados destinados ao exterior têm imunidade prevista no artigo 153, §3º, da Constituição (BRASIL, 1988).

No que tange ao IPI, a regra-matriz pode ser assim decomposta: No antecedente: a) critério material: industrializar produtos; b) critério especial: qualquer lugar do território

nacional; c) critério temporal: momento da saída do produto do estabelecimento. No consequente: a) critério pessoal: sujeito ativo União e sujeito passivo: titular do estabelecimento industrial ou quem lhe seja equiparado; b) critério quantitativo: a base de cálculo é o preço da operação, na saída do estabelecimento e a alíquota deverá ser aquela constante na tabela.

Já no IPI importação, a sua regra-matriz pode ser decomposta da seguinte forma: No antecedente: a) critério material: importar produto industrializado do exterior; b) critério espacial: repartições alfandegárias do Brasil; c) critério temporal: desembaraço aduaneiro. No consequente: a) critério pessoal: sujeito ativo União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo: base de cálculo é o valor que servir de base para incidência dos tributos aduaneiros e dos encargos cambiais e a alíquota é a percentagem contida na tabela que corresponde ao produto importado.

5.2 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Nos termos do artigo 155, II, da Constituição (BRASIL, 1988), compete aos Estados e Distrito Federal e tem como objeto as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, incidindo, ainda, sobre as operações e prestações que se iniciam no exterior.

Paulo de Barros Carvalho, destaca que, em relação ao ICMS, tem-se três regras-matrizes com três hipóteses de incidência e três consequências, destacando os três critérios materiais da hipótese de incidência: 1 - realizar operações relativas à circulação de mercadorias; 2 - prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes; e 3 - prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal (CARVALHO, 2015, p. 753).

Partindo dos critérios materiais descritos pelo autor, teremos a composição dos demais critérios da regra-matriz do ICMS: No antecedente: critério especial: por assumir uma feição nacional, a sua incidência se verifica em todo o território nacional; b) critério temporal: momento em que se realiza o critério material. No consequente: a) sujeito ativo os Estados e Distrito Federal e como sujeito ativo qualquer pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadorias, preste serviços de comunicação, de transporte interestadual e

intermunicipal; c) critério quantitativo: valor da operação incluindo o próprio ICMS, seja ela de circulação de mercadorias, seja de prestação dos serviços já listados e a alíquota variável de acordo com a base de cálculo, devendo ser fixadas as alíquotas máximas e mínimas pelo Senado.

Ainda com relação ao ICMS, destaca-se que o texto Constitucional, em seu artigo 155, incisos II, §2º e X (BRASIL, 1988) prevê a incidência desta exação na realização de operações de importação de mercadorias, denominado de ICMS-importação.

Acerca desta hipótese de incidência, pode-se extrair a seguinte regra-matriz de incidência: No antecedente: a) critério material: realizar operações de importação de mercadorias do exterior; b) critério espacial: local onde se dá a importação; c) critério temporal: o momento de registro da declaração de importação. Já no consequente: a) critério pessoal: sujeito ativo são os Estados e o Distrito Federal e sujeito passivo será a pessoa que realiza a operação de importação, b) critério quantitativo: a base de cálculo, segundo a Lei Complementar n. 87 (BRASIL, 1996), a base de cálculo será o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, acrescido do imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, bem como do montante do próprio imposto e os valores correspondentes: 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. Já a alíquota serão aquelas definidas pelas leis dos Estados, obedecendo o disposto no artigo 155, §2º, inciso V, da Constituição (BRASIL, 1988).

5.3 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Esse imposto, de competência dos municípios, tem fundamento normativo na Constituição (BRASIL, 1988), conforme se extrai do seu artigo 156, inciso III.

Do texto da Constituição (BRASIL, 1988), pode-se extrair que o ISSQN tem no seu critério material a prestação de serviços de qualquer natureza, excluindo-se os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Nota-se, que em se tratando deste imposto de competência municipal, o núcleo do critério material é representado pelo verbo “prestar”, acompanhado do complemento “serviços de qualquer natureza”.

Fazendo apontamentos sobre o critério material desta exação, Paulo de Barros Carvalho assevera que na Constituição o termo “prestação de serviço”, “não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no âmbito da linguagem ordinária”. Isso porque o termo não incluem: a) o serviço público (tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art.150,V, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio (sem ser de que é de natureza econômica; e c) o trabalho efetuado em relação de subordinação (o que abrange vínculo empregatício) (CARVALHO, 2015, p. 793)

Prosseguindo na construção da regra-matriz de incidência do ISSQN, tem-se, no antecedente: b) critério espacial: limite geográfico do Município; c) critério temporal: momento da prestação de serviços. Já no consequente: a) critério pessoal: sujeito ativo o Município e como sujeito passivo, o prestador de serviços; b) critério quantitativo: base de cálculo será o preço do serviço e a alíquota aquela prevista na legislação do imposto.

5.4 TRIBUTOS QUE INTEGRAM DE FORMA IMPLÍCITA E MEDIATA AS SUAS BASES DE CÁLCULOS E AS DE OUTRAS EXAÇÕES

Além de os tributos que incidem diretamente sobre o consumo, outras exações que têm sua base de cálculo apurada de acordo com o preço da mercadoria ou serviço, bem como no faturamento ou na receita bruta auferida, acabam por incluir outros impostos na sua base de cálculo, impactando no preço final de determinado produto ou serviço, conforme se demonstrará com a incursão, por exemplo, no método de formação de preços.

José Eduardo Soares de Melo, ao se pronunciar sobre a repercussão econômica dos tributos alerta que:

Apenas os tributos que venham compor um processo econômico é que poderão gerar o fenômeno da repercussão. As incidências tributárias que gravam o patrimônio do contribuinte, agregando-se a custos, despesas, acréscimos às margens de lucro, formam um montante caracterizado como preço, ou valor da operação, que, de dentro do ciclo operacional, passa a ser suportado pelos adquirentes, usuários e tomadores (MELO, 2003, p. 255).

Leandro Paulsen destaca que:

São muitos os tributos que incidem sobre bases já oneradas por outros tributos, seja implícita e mediatamente ao longo do processo de produção e comercialização, seja de modo explícito e imediato.

É inequívoco, por exemplo, que no preço das mercadorias, utilizado como referência para a incidência do ICMS (por dentro) e do IPI (por fora) estão normalmente embutidos todos os custos da atividade empresarial, inclusive os custos tributários já incorridos (IPTU, contribuição sobre a folha de salários, taxa de renovação de licença, etc.) e futuros (imposto sobre a renda, contribuição sobre o lucro, contribuições sobre o faturamento ou receita etc.).

A sobreposição econômica de tributos é, aliás, decorrência natural de que, a rigor, os diversos fatos geradores e bases de cálculo constituem retratos parciais da riqueza existente, tomada sob as perspectivas e em momentos específicos para uma melhor distribuição do ônus tributário entre as pessoas. A riqueza é uma só, sendo identificada para fins de tributação por ocasião da sua operação da sua percepção, da sua acumulação, u do seu consumo pela eleição, por lei, de inúmeros fatos geradores de obrigações tributárias.

É perfeitamente compreensível, pois, que inexista uma vedação constitucional à sobreposição de tributos a permitir qualquer conclusão automática pela sua invalidade. [...]

Eventual pecha de inconstitucionalidade depende, assim, de uma análise específica da compatibilidade da base prevista em lei com a base econômica estabelecida pela norma de competência que a condiciona, sempre à luz da capacidade contributiva (PAULSEN, 2017, p. 101-102).

A transferência de encargo financeiro em se tratando de tributos indiretos é matéria bastante estudada nos impostos que incidem sobre o consumo, fazendo surgir o a diferenciação entre o contribuinte de fato e de direito e seus efeitos, principalmente no que concerne à legitimidade para postular a repetição do indébito tributário.

A repercussão econômica dos tributos é tratada pela doutrina como um fenômeno meramente econômico de transferência da carga financeira dos tributos, negando-lhe, quando fora da questão relacionada à sujeição passiva, o interesse para a teoria fiscal. Este ponto foi descortinado por Bruno Botelho Antunes em sua tese de mestrado intitulada: Da repercussão fiscal do IVA (ANTUNES, 2008, p. 13).

Ocorre que, nos termos já expostos, no ordenamento jurídico tributário brasileiro, além das questões envolvendo os tributos especiais sobre o consumo, existem tributos e regimes especiais de tributação que, por valerem-se do faturamento ou receita bruta auferida pelo contribuinte de direito na sua base de cálculo, serão repassados ao elo subsequente da cadeia produtiva, pois integram a formação de preços.

Sob este aspecto, muito embora a questão pode ser relegada ao ramo da ciência destinada à economia, esta imposição cumulativa acabar por gerar efeitos jurídicos que diuturnamente são questionados perante o Poder Judiciário, conforme será exposto neste trabalho.

Destarte que não se tem a pretensão de esgotar o rol de tributos que podem, de alguma forma incidir de forma direta ou indireta na composição de preços, pois conforme já

apresentado no tópico relacionado à classificação dos tributos em diretos e indiretos, a depender do caso concreto, mesmos aqueles tributos que incidem, exclusivamente, sobre o patrimônio, podem ser transferidos indiretamente para o preço de determinado produto, serviços e mercadoria.

O que se pretende é trazer à baila são tributos nacionais que acabam incidindo ao longo da cadeia de produção até o consumo final (em cascata), não de forma explícita e imediata, mas de forma mediata “podendo” serem repassados para os terceiros adquirentes que, via de regra, não tem qualquer relação com o fato jurídico tributário que dá ensejo à determinada exação.

5.4.1 Contribuições Sociais – Programa Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Atualmente, a tributação mediante às contribuições para o PIS e para a COFINS incidem sobre a receita bruta/faturamento. A fonte legal são os artigos 149, 165, 194 e 195 da Constituição (BRASIL, 1998), a Lei Complementar n. 70 (BRASIL, 1991), Lei Ordinária n.10.833 (BRASIL, 2003), Lei Ordinária n. 10.865 (BRASIL, 2004) e Lei Ordinária n.10.637 (BRASIL, 2002). Incidem de forma cumulativa e não-cumulativa nos termos das referidas legislações.

A não-cumulatividade das mencionadas contribuições tem respaldo nas Leis n. 10.637 (BRASIL, 2002) e 10.833 (BRASIL, 2003), e permitem que o valor devido a título de PIS e COFINS sejam deduzidos os créditos, calculados com base no custo das aquisições de bens e serviços, bem como nas despesas, desde que inerentes à atividade da pessoa jurídica.

Paulo de Barros Carvalho, apresenta o conteúdo prescritivo do PIS e COFINS não-cumulativos, da seguinte forma:

Contribuição ao PIS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 1,65% da receita auferida.

COFINS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo correspondente a 7,6% da receita auferida (CARVALHO, 2015, p. 848).

Ainda que tenhamos a não-cumulatividade dentro do espectro de incidência para determinados contribuintes, no caso do PIS e da COFINS, haverá a inclusão do percentual referente ao resultado da não-cumulatividade na composição de preço do produto ou serviço.

Destarte, por conter no seu critério quantitativo a receita bruta, certamente termos a incidência de outras exações dentro da sua base, eis que passam a incorporar o preço de

determinado produto, mercadoria e/ou serviço, que somado, representa o total de receita auferida em determinado período, descontando-se as deduções autorizadas por lei.

5.4.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime de lucro presumido

O IRPJ com base no lucro presumido tem como fonte legal a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e terá sua base de cálculo aferida com base na receita bruta, em cada trimestre, mediante a aplicação de percentuais presumidos sobre a receita bruta auferida no período de apuração, que variam de acordo com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, conforme as disposições contidas na Lei n. 9.249 (BRASIL, 1995) e na Lei n.9.430 (BRASIL, 1996).

Na tentativa de extirpar a cobrança de alguns tributos da base de cálculo desta exação calculada mediante a presunção de lucro da pessoa jurídica, o legislador ordinário, por meio da Lei n. 8.451 (BRASIL, 1992) expressamente excluiu da base de cálculo alguns impostos, nestes termos:

Art. 14. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário (BRASIL, 1992).

A partir do texto legal, os impostos não-cumulativos e destacados na nota fiscal são o IPI e o ICMS devido por substituição tributária.

Novamente, na medida em que o Imposto sobre a Renda é calculado mediante a determinação de um parâmetro lastreado na receita bruta auferida, com as deduções legais, ter-se-á a inclusão do percentual devido ao Fisco na composição de preços.

5.4.3 Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido (CSLL) no regime de lucro presumido

Essa contribuição social foi instituída pela Lei n. 7.689 (BRASIL, 1988). Com relação à possibilidade de apuração da CSLL pelo lucro presumido, a Lei n. 8.991 (BRASIL, 1995) estabelece as mesmas diretrizes relativas ao IRPJ, com determinação de percentuais presuntivos de lucro de acordo com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Da mesma forma que o IRPJ, os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente (IPI e ICMS-substituição) serão deduzidos da base de cálculo.

Com isso, tem-se mais um percentual relativo à CSLL inserida na composição de preços de produtos industrializados, mercadorias e serviços de qualquer natureza.

5.4.4 Simples Nacional

Visando atribuir um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, tendo em vista a disposição constitucional contida nos artigos 170, IX e 179 (BRASIL, 1988), o legislador ordinário editou a Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006).

Dentro deste contexto, o Simples Nacional surge como um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido instituído pela Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006), visando promover uma simplificação tributária destinada para as microempresas e empresas de pequeno porte.

O artigo 13 da LC. 123 (BRASIL, 2006) dispõe sobre o recolhimento único de inúmeros tributos (IRPJ, CSLL, ICMS, ISSQN, IPI, PIS, COFINS, CPP) em um documento único de arrecadação e a base de cálculo deste regime simplificado tem lastro na receita bruta auferida no mês, podendo ser adotado o regime de caixa ou de competência para fins de apuração, conforme dispõe o artigo 18, §3º, da LC 123 (BRASIL, 2006).

Deste modo, as pessoas jurídicas que se enquadram nos requisitos estabelecidos na Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006) e que optam por este regime especial de tributação, por se tratar de uma base de cálculo referenciada na receita bruta auferida em determinado período, também neste caso, o percentual destinado ao pagamento dos tributos que compõe o regime simplificado estarão inevitavelmente inseridos na composição de preços.

Por fim, a indicação de determinadas exações que tem seu critério quantitativo calculado com base na receita bruta auferida em determinado período, independentemente do fato gerador que faz nascer a relação obrigacional de pagar tributos, tem o condão de demonstrar que tais tributos estarão embutidos na composição de preços praticados pelas mais diversas pessoas jurídicas ao longo da cadeia produtiva.

5.4.5 Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB)

Instituída pela Lei n. 12.546 (BRASIL, 2011), a CPRB surge no cenário jurídico tributário com o objetivo promover uma desoneração da folha de pagamentos.

A Lei 12.546 (BRASIL, 2011) tem fundamento de validade na competência tributária conferida à União Federal pela alínea "b" do inciso I do art. 195 da Constituição (BRASIL, 1988), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (BRASIL, 1998). Ademais, em 2003, Constituição Federal foi alterada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003), que incluiu o §13º no art. 195 (BRASIL, 1988), autorizando substituição da contribuição do empregador incidente sobre a folha por parcela da receita ou faturamento.

Trata-se de uma Contribuição destinada à Seguridade Social que alterou o critério quantitativo de sua regra-matriz, que se voltava exclusivamente para a folha de pagamento, para a receita auferida em determinado período.

Visando reduzir a carga de tributos incidentes sobre a folha de pagamentos, o legislador infraconstitucional instituiu a CPRB tendo como base de cálculo o valor da receita bruta, assim entendida como “o valor percebido na venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela empresa.”

De acordo com a lei instituidora do tributo, podem ser deduzidos da receita bruta, as vendas canceladas, os descontos incondicionais, o IPI destacado na nota fiscal, a receita de exportações e o ICMS destacado na nota fiscal daquele contribuinte que figura como substituto na relação jurídica tributária de substituição tributária.

Conforme se observa, verifica-se a disposição do legislador em excluir algumas exações da CPRB, entretanto, “omite-se” em relação a tantas outras que acabem por compor o preço de determinado produto, mercadoria ou serviço.

5.4.6 Tributos incidentes sobre a folha de pagamentos

Os tributos incidentes sobre a folha de pagamentos assumem especial relevância para o tema tratado, principalmente quando se coloca em foco a prestação de serviços de qualquer natureza.

Partindo da regra-matriz de incidência do ISSQN e destacando o critério material da hipótese de incidência, temos o verbo “prestar e o complemento “serviços”. Para tanto, as sociedades que praticam o fato jurídico tributário têm como “insumo” principal o fator humano e, via de regra, o custo deste fator humano para a sua atividade e o seu reflexo na composição dos seus preços é extremamente relevante.

Neste particular, dada a intensa carga tributária incidente sobre a folha de pagamento que, repete-se, para o prestador de serviços, representa parcela expressiva do seu custo, não existe a menor possibilidade de se admitir que o prestador de serviços consiga excluir da sua composição de preços, a parcela destinada ao Fisco.

Sob este aspecto é fácil perceber sem maiores delongas que na prestação de serviços, ter-se-á a incidência de ISSQN de forma cumulativa sobre os tributos que tem seu fato gerador a contratação de pessoas, independente da forma jurídica que esta relação se aperfeiçoa.

Ainda no campo dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento, a cobrança cumulativa de tributos, especialmente no que concerne à incidência da contribuição previdenciária devido pelos empregadores sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, tem previsão na Constituição (BRASIL, 1988)¹².

Assim, partindo do critério quantitativo descrito na regra-matriz da contribuição previdenciária dos empregadores sobre os valores pagos, a qualquer título, às remunerações decorrentes da uma relação de trabalho, com ou sem vínculo de emprego, pode-se concluir uma permissão constitucional para cobrança cumulativa de contribuição previdenciária incluindo-se os valores retidos do empregado a título de Imposto de Renda.¹³

Destaca-se que não se está a dizer que as exações apontadas neste estudo poderiam ser consideradas como tributos indiretos, o que é veementemente afastado pela doutrina de escol, mas pretende-se demonstrar que tais exações, em razão de terem suas bases de cálculo inseridas no preço dos produtos industrializados, mercadorias, serviços de qualquer natureza e produtos e serviços importados, incidem de forma cumulativa.

Para demonstrar que se está afirmando, passa-se à exposição sobre a composição de preços de vendas.

¹² Artigo 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...] I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (BRASIL, 1988);

¹³ A discussão sobre a cumulatividade da contribuição com o IRRF foi obtida em matéria veiculada pelo Jornal Valor Econômico em 03 de outubro de 2019. O jornal traz uma decisão da 13ª Vara Federal de Belo Horizonte em que se entendeu pela utilização dos valores líquidos devidos ao empregado para composição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Autos do processo n. 1008208-07.2018.4.01.3800 (OLIVON, 2019, p. E1).

6 INCURSÃO NA FORMA DE COMPOSIÇÃO DE PREÇOS DE VENDA

Tendo em conta que, nos tributos que incidem sobre o consumo, ora ter-se-á sua determinação da base de cálculo no valor da operação de industrialização (IPI), de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e de prestação de serviços (ISSQN), ora no faturamento ou receita bruta (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL), a análise do conteúdo dos preços de venda de produtos industrializados, mercadorias e serviços, tanto nacionais quanto importados, torna-se indispensável para se verificar a inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações.

Sobre os termos valor, preço e receita vale apresentar os conceitos emitidos por De Plácido e Silva, para quem:

Valor: Do latim *valor*, em sentido econômico exprime o grau de utilidade das coisas, ou bens, ou a importância que lhes concedemos para a satisfação das nossas necessidades.

No sentido jurídico, porém, e em conceito do comércio, valor entende-se propriamente o preço, que se dá a coisas, em razão das utilidades que possam produzir. É, assim, indicado pela soma pecuniária, que determina o preço das coisas, ou pela qual se estima a sua valia, para efeito de troca, ou venda.

Em comércio, porém, as coisas tem um valor intrínseco, real, ou de custo, que não é o mesmo valor mercantil, que se estabelece como o justo preço de venda, fixado em fenômeno da oferta e da procura. E, assim, o valor mercantil, ou valor de revenda, tanto pode ser superior, como inferior ao valor intrínseco (SILVA, 1999, p.850-851).

Preço: Do latim *pretium*, entende-se o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro.

Geralmente, preço e custo são tidos como equivalentes. Mas, em regra, o custo significa o preço de produção ou o valor monetário por que a coisa foi adquirida. Possui, assim, sentido mãos estrito, porquanto preço entende-se toda avaliação monetária ou todo valor pecuniário, atribuído à coisa, sem alteração ou custo originário ou preço de custo. Representa a soma em dinheiro, em que se determina o valor da coisa para que sirva de base à operação que será objeto (SILVA, 1999, p. 628).

Receita: Derivado do latim *recepta*, forma feminina de *receptus*, de *recipere* (receber), é, na linguagem corrente e no sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida. [...] Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas (SILVA, 1999, p. 677).

Destarte, este estudo não tem a pretensão de incutir nas questões complexas relacionadas ao campo da composição de preços e suas infundáveis variáveis, pois o que se pretende é demonstrar que além dos tributos incidentes sobre o consumo, outros também estarão inseridos na composição de preços praticado pelos sujeitos passivos.

Seguindo este corte metodológico que não pretende exaurir todas as formas de composição de preços, passa-se a expor, de forma didática, sobre os elementos que compõem o preço.

José Flávio Resende Bomtempo, ao discorrer sobre os elementos que compõe o preço, assim se manifesta:

Custos são gastos efetuados pela empresa na elaboração ou na aquisição de produtos ou na prestação de serviços.

Despesas são gastos que servem como apoio para a que as empresas atinjam seus objetivos. Exemplos: salários administrativos, telefones, etc.

[...]

Os custos e despesas variáveis comportam-se de duas formas: variáveis e fixos.

Custos e despesas variáveis: variam conforme a venda efetuada pela empresa. Se existe uma venda, há incidência deles. Exemplos: Custo da mercadoria vendida, embalagens, etiquetas, impostos incidentes sobre venda (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, SIMPLES) e comissão de vendedores.

[...]

Custos ou despesas fixas: não variam em função da venda. Não há uma relação direta entre a venda e a incidência desses valores, mesmo que o valor do gasto mude. Exemplo: alugueis, energia elétrica, água, telefones, salários fixos e encargos sociais, gastos com contabilidade, gastos com materiais de escritório e limpeza, gastos com veículos, depreciação e manutenção.

Os custos ainda podem ser classificados como diretos e indiretos.

Custos diretos são todos aqueles que podem ser atribuídos diretamente a uma determinada mercadoria (frete, impostos, seguros).

Os custos indiretos são aqueles que não se referem direta ou imediatamente a uma determinada mercadoria por serem comuns a todas as mercadorias que se encontram em estoque num determinado momento. [...]

O custo de aquisição das mercadorias é determinado pelo valor da fatura, deduzidos os descontos, os abatimentos e as bonificações, acrescidos de todos os custos com a mercadoria até a sua entrada no armazém ou depósito (seguro, transportes, comissões de compra, impostos não recuperáveis na venda, entre outros) (BOMTEMPO, 2013, p. 26-28).

Sobre a composição do preço de aquisição de produtos continua o autor:

Preço de aquisição (nota fiscal)

(-) descontos obtidos

(-) impostos recuperáveis

(+) impostos não recuperáveis

(+) fretes

(+) seguros

(+) outras despesas incidentes na aquisição

(=) custo de aquisição ou custo da mercadoria vendida (BOMTEMPO, 2013, p. 26-28).

Para fins de demonstração efetiva da composição de um preço de aquisição de mercadoria, tem-se o seguinte exemplo (FIG. 1), em que a Pessoa jurídica (A) sediada na cidade de Belo Horizonte/MG adquire determinada mercadoria de pessoa jurídica (B) com sede na cidade de Uberlândia/MG, por R\$100,00, ICMS incluso de 18% (regime não-cumulativo), IPI incluso de 10% e frete de 2%, teremos:

CUSTO DA MERCADORIA VENDIDA – EMPRESA A		
Descrição	Valores (R\$)	Especificação
Preço de aquisição	100,00	Valor que consta da nota
(-) descontos obtidos	10,00	Desconto na nota fiscal
(-) impostos recuperáveis	16,20	ICMS de aquisição
(+) impostos não recuperáveis	10,00	IPI
(+) fretes	2,00	Frete
(+) outros custos	0,00	
(=) custo da mercadoria vendida	85,80	Total do custo

FIGURA 1 – Exemplo 1.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Partindo dos conceitos e exemplificações feitos até o momento, passa-se à exploração da forma de constituição de preços de venda conforme a atividade desenvolvida.

6.1 O *MARK-UP* COMO MÉTODO PARA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDAS

Neste ponto, para fins didáticos, optou-se por apresentar uma metodologia de cálculo para a pessoa jurídica que pratica ato de comércio de mercadoria. Conforme será demonstrado, o método poderá ser replicado para as mais diversas atividades empresariais, desde a industrialização até a prestação de serviços e importação de mercadorias industrializadas.

Para tanto, com o intuito de demonstrar uma das formas de composição dos preços de venda a fim de se verificar a repercussão econômica com a inclusão dos tributos nos preços, buscou-se, nesta obra utilizar, conforme explica Adriano Leal Bruni e Rubens Faria, o método denominado *mark-up*, do inglês marca acima. Trata-se de um índice que aplicado sobre determinado valor (gasto) permite chegar ao preço de venda e permite uma grande simplificação no processo de formação de preços uma vez que custos e demais gastos são inseridos no percentual do *mark-up* calculado, não necessitando serem calculados individualmente pra cada produto ou serviço (BRUNI; FARIA, 2019, p.235-238). Os autores apresentam um quadro que demonstra a obtenção do *mark-up* (FIG. 2):

Gastos (custos e despesas)	G
Impostos em percentuais sobre o preço de venda	I x P
Lucro em percentual sobre o preço de venda	L x P
Preço de venda	P

Supondo gastos igual a G, preços de venda igual a P, lucro percentual sobre o preço igual a L x P e impostos percentuais sobre o preço de venda iguais a I x P, o valor algébrico do mark-up pode ser deduzido da seguinte equação: $G \div I \times P \div L \times P = P$.

Partindo-se de valores absolutos percentuais, tem-se o cálculo do mark-up demonstrado na demonstração abaixo:

Descrição		%
(+)	Preço de Venda	100,00%
(-)	PIS/Cofins	-3,65%
(-)	ICMS	-12%
(-)	Comissões	-5,35%
(-)	Despesas Administrativas/financeiras	-5,00%
(-)	Despesas Fixas de vendas	-10,00%
(-)	Custos indiretos (fixos) de fabricação	-19,00%
(-)	Lucro	-5,00%
(=)	Custo Variável	40,00%
	Mark-up divisor	40,00%
	Mark-up multiplicador	2,50

FIGURA 2 - A obtenção do mark-up

Fonte: BRUNI; FARIA, 2019, p. 236.

Tomando-se a fórmula apresentada temos a demonstração clara e inequívoca da inclusão de tributos na formação de preços, sejam os que incidem na operação propriamente dita, comércio, industrialização, prestação de serviços, sejam os que incidam sobre o faturamento ou receita bruta.

José Flávio Resende Bomtempo, apresenta fórmulas para se chegar ao preço de venda de determinada mercadoria, conforme adaptadas na FIG. 3.

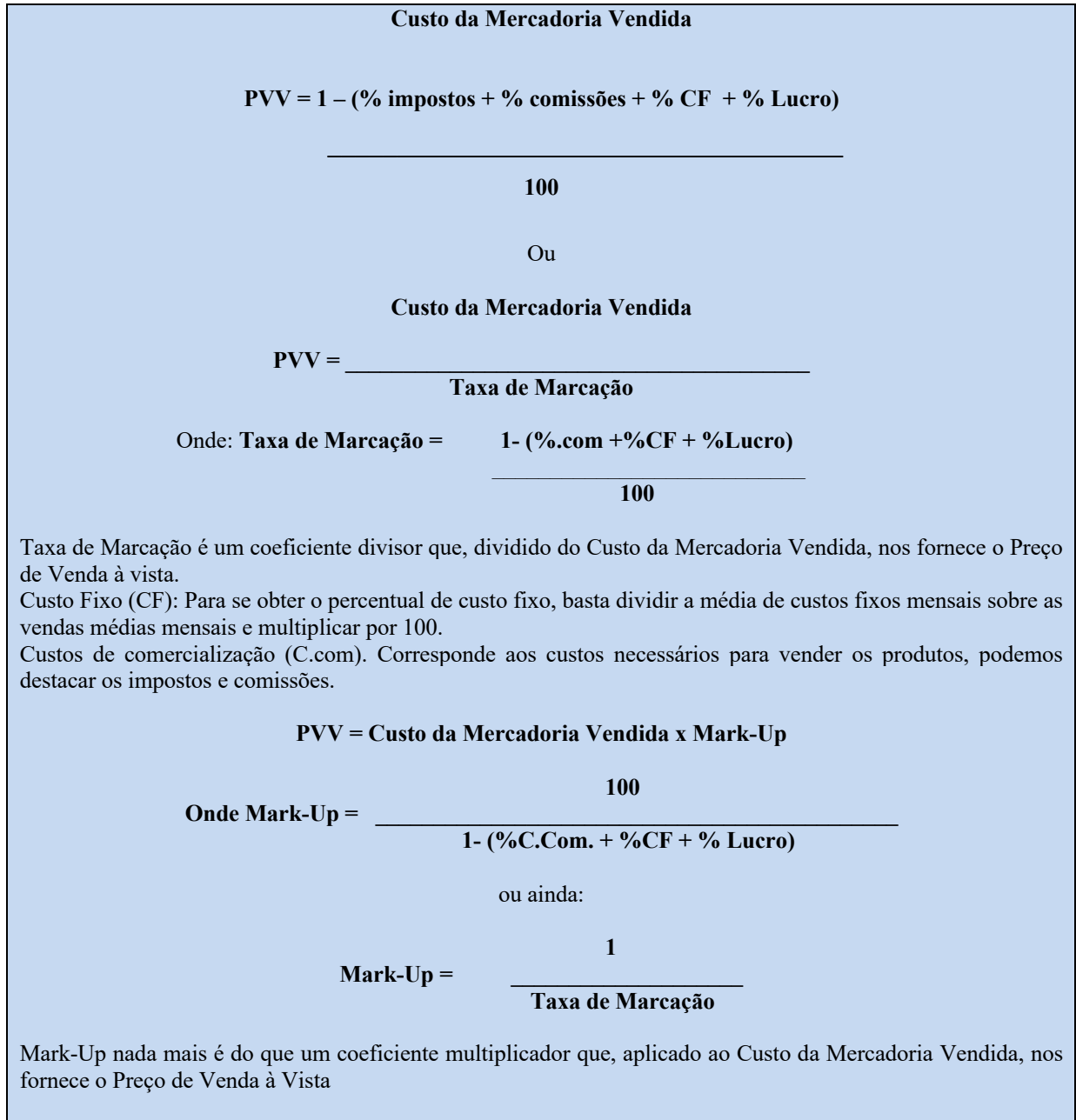


FIGURA 3 - Fórmulas para se chegar ao preço de venda de determinada mercadoria
 Fonte: Elaborada pelo Autor.

Conforme se nota, o método de composição de preços apresentado, pode ser repetido para as indústrias e prestadoras de serviços, alterando-se, basicamente e superficialmente, o Custo da Mercadoria Vendida, pelo custo dos insumos e matérias primas (industrialização), assim como os custos da mão de obra destinados à prestação de serviços (serviços).

Tomando-se como referência a situação hipotética descrita no Exemplo 1, passa-se ao Exemplo 2 (FIG 4) com o fim de se calcular qual seria o valor de venda da mercadoria adquirida pela Empresa “A”, acrescentando as seguintes informações:

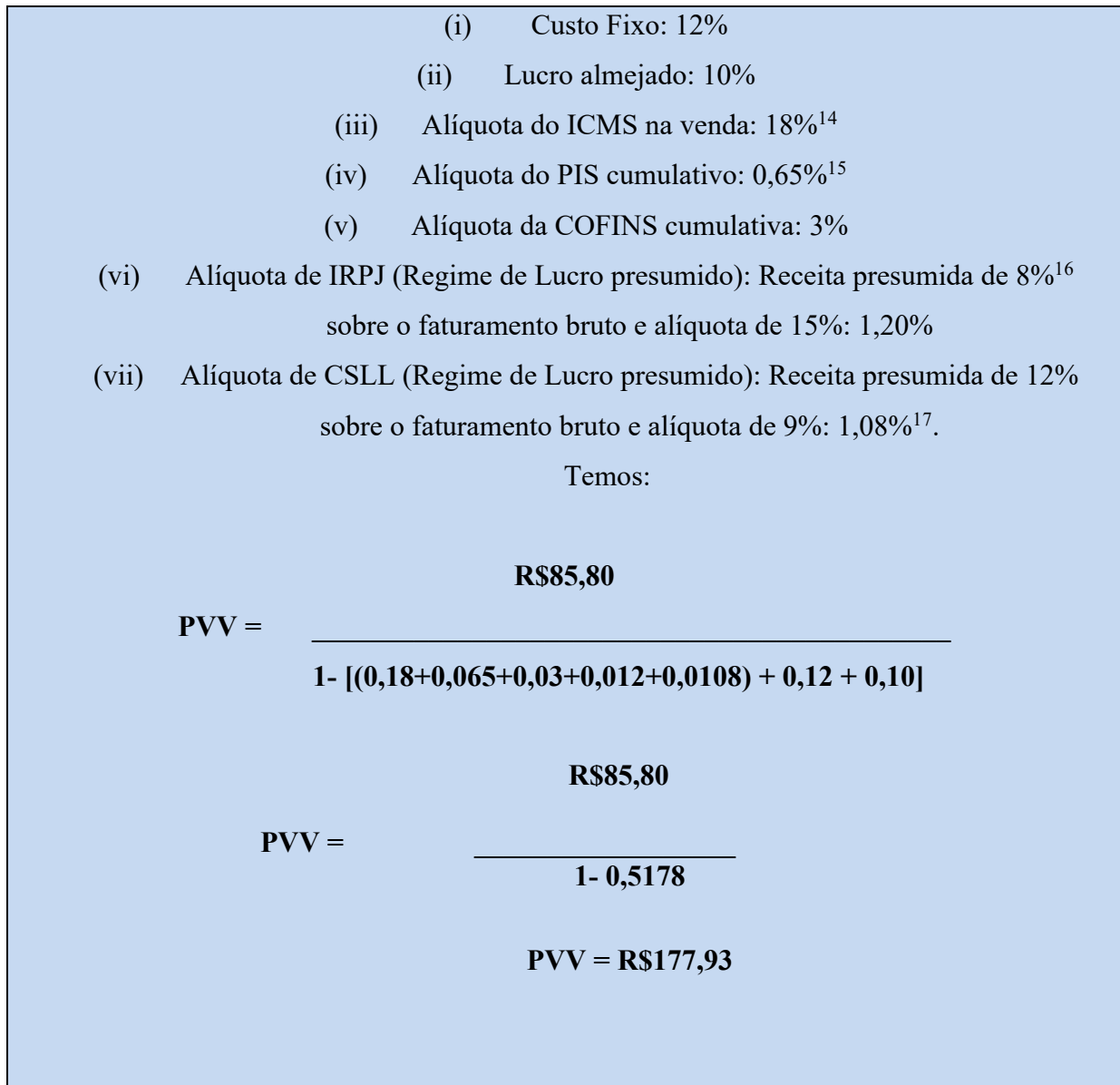


FIGURA 4 - Exemplo 2

Fonte: Elaborado pelo autor

Denota-se da metodologia de cálculo apresentada e do resultado obtido no exemplo hipotético supra, as seguintes conclusões:

(i) Para a empresa “A” auferir um lucro de 10% nesta operação de compra e venda de mercadoria terá que vender a mercadoria por R\$177,93;

¹⁴ Artigo 41, I, “e” do Regulamento de ICMS do Estado de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2002)

¹⁵ Artigo 8º, I, da Lei 9.715 de 25 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998).

¹⁶ Artigo 15º, §1º, da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995).

¹⁷ Artigo 3º, III, da Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988).

(ii) A carga tributária total sobre a operação sem considerar o crédito de ICMS na aquisição foi de 29,78%;

(iii) Considerando que o ICMS incide sobre o valor da operação e que os demais tributos incidem sobre a base receita bruta/faturamento, a inclusão das alíquotas devidas no preço é necessária e indispensável. *Mutatis mutandis*, a não inclusão dos tributos impostos na formação do preço faria com que os tributos incidentes fossem deduzidos do lucro, acarretando um prejuízo na venda, senão veja (FIG. 5):

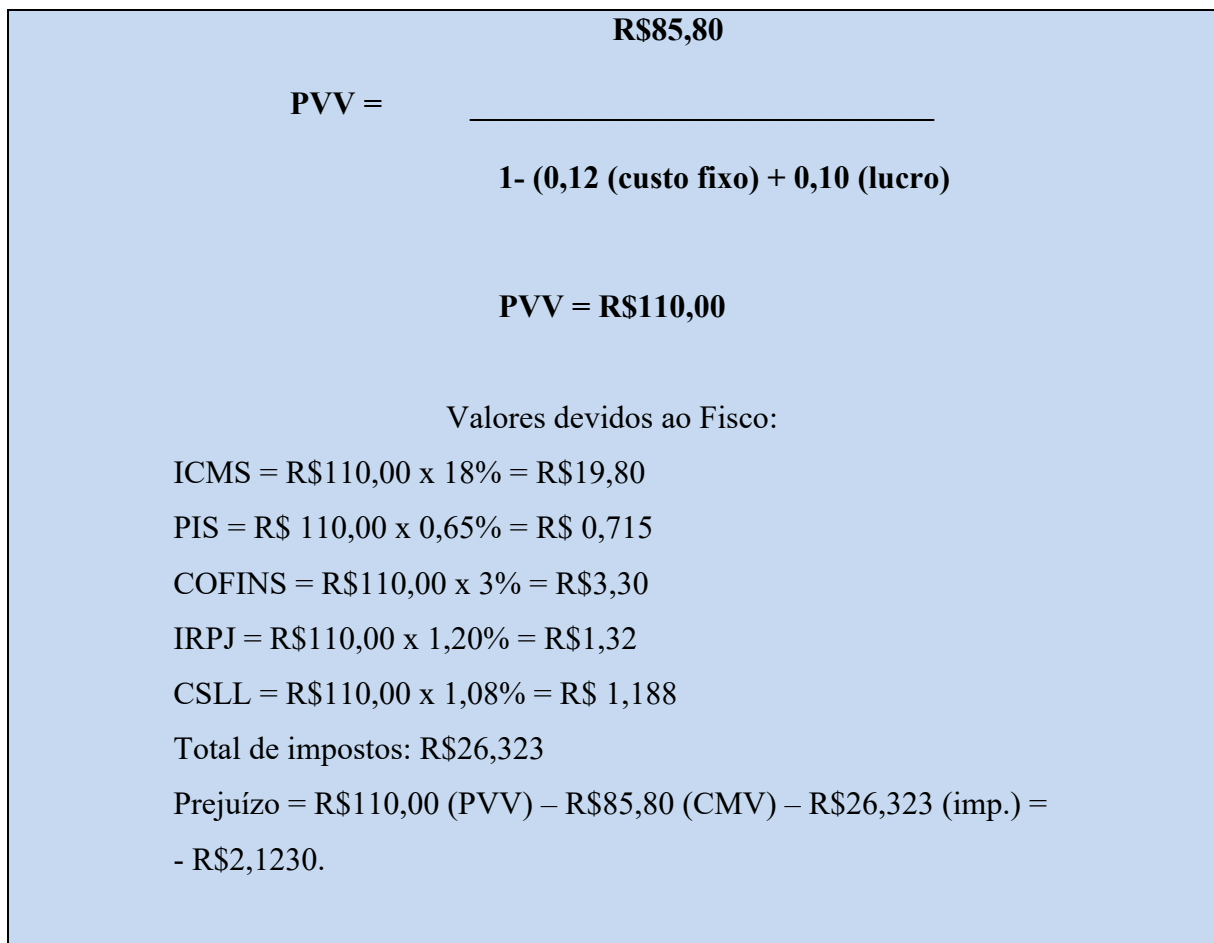


FIGURA 5 - Não inclusão dos impostos na formação do preço de venda
Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme se constata, a inclusão dos tributos na composição de preços de venda dos produtos, mercadorias e serviços, tendo em conta que a base de cálculo dos tributos que incidem na cadeia de industrialização/comercialização/serviços tomam como referência o preço de venda e/ou a receita bruta, assim considerada como a soma das operações (industrialização/venda de mercadorias/prestação de serviços) feitas pelo sujeito passivo em determinado período, é necessária e impositiva para o sujeito passivo, sob pena de ver reduzido o lucro almejado no exercício das suas atividades.

O que se verifica com a busca dos elementos que compõe determinada formação de preços é que a determinação de base de cálculo calcadas em valores nominais auferidos nas operações de industrialização, importação, compra e venda de mercadorias e prestação de serviços, ou no somatório de receitas obtidas com estas operações, em determinado período, é que a parte destinada ao Fisco estará no âmago da atribuição de valor para bens, mercadorias e serviços.

6.2 DA BASE DE CÁLCULO PARA A BASE CALCULADA

Da mesma forma que a doutrina apresenta a hipótese de incidência inserida no antecedente da regra-matriz tributária como sendo uma norma geral e abstrata, Aires Barreto faz uma diferenciação entre a base de cálculo e a base calculada.

Para o autor, a base de cálculo deverá ser compreendida como uma magnitude abstrata e a base calculada como sendo a magnitude concretamente configurada inserida em uma norma individual e concreta, decorrente do lançamento tributário (BARRETO, 1968, p. 91).

Já Paulo de Barros Carvalho, ao fazer remissão ao tema, seguindo a posição adotada por Aires Barreto e por Juan Ramallo Manssanet, posiciona-se da seguinte forma:

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel etc. É uma norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fática (CARVALHO, 2015, p.324).

Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo normativa é aquela que integra a norma geral e abstrata e a base de cálculo fática é aquela obtida com o ato de lançamento, norma individual e concreta.

Este ponto de diferenciação entre a base de cálculo e a base calculada assume especial importância para o tema deste estudo, uma vez que se propõe a análise da composição intrínseca e real dos parâmetros definidos pelo legislador para compor determinada base de cálculo, de forma a admitir ou refutar a possibilidade de cobrança de tributos sobre tributos no Direito Tributário brasileiro.

Neste particular, partindo daquilo que restou demonstrado com a incursão nas modalidades de formação de um preço de determinado produto industrializado, mercadoria ou prestação de serviços, verifica-se que a escolha do legislador em tributar o “preço da operação de industrialização”, “o valor da operação de circulação de mercadorias e serviços de

comunicação e transporte intermunicipal e interestadual”, “o valor do serviço prestado” e, por fim, a receita bruta auferida com atividades mencionadas em um dado período, remete à inclusão dos tributos na formação e composição de preços.

Partindo deste posicionamento, verifica-se no que plano das normas regras gerais e abstratas referentes à definição dos fatos jurídicos tributários que, acaso ocorridos no mundo fenomênico e relatados na linguagem competente, ensejarão a incidência e o consequente surgimento da relação obrigacional jurídico-tributário, caberá à base de cálculo delimitar, também de forma geral e abstrata, nos dizeres de Aires Barreto, “unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários [...]” (BARRETO, 1986, p. 91).

Assim, o operador do Direito, ao se deparar com a base de cálculo descrita no consequente da regra-matriz de determinada exação, deverá identificar quais elementos integram faticamente aquela referência abstrata para produzir o lançamento, norma individual e concreta.

Nesta quadra, os referenciais abstratos contidos no critério quantitativo inserido no consequente da regra-matriz de incidência servem de moldura para limitar quais serão os elementos aptos a integrar a base calculada, ou seja, o valor que, aplicado à alíquota, fazem surgir o *quantum debetur*.

Retomando a metodologia de cálculo já apresentada neste estudo, percebe-se que a incidência de exações ao longo da cadeia produtiva, tendo como referência valores de operação e/ou receita bruta auferida nas operações em determinado período, caso não haja um norma jurídica excluindo os valores devidos ao Fisco da base calculada, teremos, por exemplo: ICMS sobre ICMS; ISSQN sobre ISSQN; PIS sobre PIS; PIS sobre COFINS; COFINS sobre COFINS; PIS sobre ICMS; COFINS sobre ICMS; PIS sobre ISSQN; COFINS sobre ISSQN; IRPJ sobre ICMS; IRPJ sobre ISSQN; IRPJ sobre IRPJ; IRPJ sobre PIS; IPRJ sobre COFINS; IPRJ sobre CSLL; ISSQN sobre PIS; ISSQN sobre COFINS; CSLL sobre CSLL; CSLL sobre IRPJ; CSLL sobre ICMS; CSLL sobre ISSQN, conforme a FIG. 6.

$$\begin{aligned}
 & \text{Custo da Mercadoria Vendida} \\
 \text{PVV} = & \frac{\text{Custo da Mercadoria Vendida}}{1 - (\% \text{ impostos} + \% \text{ comissões} + \% \text{ CF} + \% \text{ Lucro})} \\
 & \text{Temos:} \\
 & \text{Custo da Mercadoria Vendida} \\
 \text{PIS} = \Sigma \text{PVV} = & \frac{\text{Custo da Mercadoria Vendida}}{1 - [(\% \text{PIS} + \% \text{CONFINS} + \% \text{ICMS} + \% \text{IRPI} + \% \text{CSLL}) + \% \text{CF} + \% \text{LUCRO}]} \\
 & \text{Onde:} \\
 \Sigma \text{PVV} = & \text{Receita Bruta auferida com o somatório de vendas de determinado produto em determinado período;} \\
 & \text{Custo da Mercadoria Vendida: Conforme Exemplo 1;} \\
 & \% \text{PIS} = \text{Alíquota do PIS} \\
 & \% \text{COFINS} = \text{Alíquota do COFINS;} \\
 & \% \text{ICMS} = \text{Alíquota do ICMS na venda} \\
 & \% \text{IRPJ} = \text{Alíquota efetiva do IRPJ – regime de lucro presumido – sobre a presunção de lucro;} \\
 & \% \text{CSLL} = \text{Alíquota efetiva do CSLL – regime de lucro presumido – sobre a presunção de lucro.}
 \end{aligned}$$

FIGURA 6 – Cálculo do Custo da Mercadoria Vendida.

Fonte: Elaborado pelo autor

As demonstrações de incidência dos demais tributos podem ser feitas substituindo-se o tributo pelas demais exações incidentes na cadeia do consumo.

Por tudo que foi indicado ao se aplicar os métodos de composição de preços, constata-se que quando se chega à base calculada, assim entendida como sendo o determinação do *quantum debetaur*, a conclusão que se chega é de que, da forma como se dá a imposição tributária no Brasil, tomando-se como referência valores de vendas ou receitas auferidas com estas vendas em determinado período, ter-se-á uma base calculada composta no seu âmago por tributos.

7 DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA TRIBUTÁRIA

Por se tratar de uma busca no entendimento daquilo que vem a ser a cumulatividade endógena, seus efeitos e reflexos tanto para o sistema jurídico tributário quanto para a economia e concorrência, entender quais são os efeitos decorrentes de uma instituição ou da sua majoração daqueles já existentes torna-se relevante para o contexto.

A questão da repercussão econômica dos tributos, conforme destaca Bruno Botelho Antunes, é tratada pela “Doutrina Fiscal” como um fenômeno essencialmente econômico¹⁸ em que o sujeito passivo da obrigação tributária transfere o encargo financeiro do tributo para outra pessoa, característica inerente aos tributos indiretos em termos de um lado o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Entretanto, entende o autor que o fato do “repercutido” não ter relação direta com o fato jurídico tributário não retira o caráter jurídico desta relação (ANTUNES, 2008, p. 43).

Com o mesmo entendimento, tem-se a manifestação de Luiz Amaral quando diz que repercussão ou translação (ou transferência) é o fenômeno pelo qual o contribuinte fica livre do sacrifício ao transferir para terceiros o valor total do imposto ou parte desse. Quando é definido o fato gerador, dá-se o nome de recolhimento do imposto. E o contribuinte de fato (incidência efetiva) é aquele que “afinal, por efeito da transferência suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei o não designasse para esse fim” (AMARAL, 1991, p.354).

Acerca da repercussão econômica advinda da incidência tributária, Rubens Gomes de Souza foi categórico ao afirmar que:

[...] mesmo simplificando o assunto ao mínimo essencial, temos a partir de um pressuposto certo, isto é, temos de nos guardar da falácia de que existem impostos ‘neutros’, ou seja, impostos que geram receita sem produzir outros efeitos econômicos paralelos. Ora, que seu saiba, só Moisés tirou água de pedra, e isso mesmo porque Jeová deu uma mãozinha. Todo imposto é uma transferência de poder aquisitivo: de modo que aí já está o germe dos seus ‘outros’ efeitos econômicos (SOUZA, 1972, p. 20).

Ao discorrer sobre os impostos especiais sobre o consumo em Portugal, Sérgio Vasques traz valiosos apontamentos acerca dos efeitos da tributação como um todo. Afirma o autor que tanto a instituição de um novo tributo quanto a majoração dos que existem produzem efeitos complexos e variados sobre a economia que são objeto de estudo da teoria de incidência tributária. Destaca que coube à ciência econômica e financeira liberal aprofundar na análise dos efeitos dos tributos e sua interferência no comércio e na indústria, desviando-os do seu curso natural.

¹⁸ Bruno Botelho Antunes indica como referência deste entendimento acerca da repercussão econômica dos tributos a obra de Pedro Martinez. **Direito Fiscal**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 1997, p. 226 e 227.

Neste passo, informa o autor que coube à ciência financeira formular os três efeitos microeconômicos fundamentais: o efeito-rendimento, ligado à incidência em sentido estrito; o efeito-preço, ligado à repercussão tributária; e o efeito-substituição, ligado à elisão e fraude fiscal.

Informa que Edwin Seligman¹⁹ foi a maior referência deste pensamento e que, posteriormente, os efeitos microeconômicos são mais alargados para abranger os efeitos econômicos ligados aos encargos acessórios da tributação, tais como: custos da administração, custos de cumprimento e do encargo excedente do imposto.

Adentrando aos três efeitos microeconômicos defendidos pela doutrina econômica clássica, o citado autor discorre acerca do efeito-rendimento, senão veja:

A sujeição do imposto traz consigo a diminuição do rendimento disponível do contribuinte. Aumentando o preço de um bem pela via tributária, logo com poder pra a compra do mesmo resulta comprimido, decaindo, em conformidade, a respectiva procura. O efeito-rendimento do imposto prende-se, pois, com a incidência em sentido estrito, isto é, com o suportar da carga do imposto, pode o contribuinte através do seu esforço pessoal, tentar reconstituir a riqueza que pelo mesmo foi absorvida: nisto está a compensação do imposto, também designada por vezes de remoção.

Assim, o contribuinte individual procurará compensar uma subida dos impostos indiretos encontrando um segundo emprego que lhe permita repor o seu nível de consumo; uma empresa procurará compensar um aumento de IRC através de uma inovação tecnológica que lhe devolva os mesmos lucros antes (VASQUES, 2001, p.79-80).

Conforme se verifica, o efeito-rendimento, tem o condão de estimular com que o contribuinte busque medidas para repor aquele aumento de carga tributária, servindo como um incentivo. O autor destaca que este efeito foi bastante difundido nos séculos dezoito e dezenove como argumento de legitimação da tributação sobre o consumo, que não cabe mais no cenário atual, servindo apenas como um tema de interesse histórico.

Já com relação ao efeito-preço e repercussão, Vasques faz os seguintes apontamentos ao dizer que “o efeito-preço se traduz na incorporação do imposto no preço do bem tributado”, o que acontece com frequência no tocante aos impostos especiais sobre o consumo. Visto que, “sempre que o preço seja agravado na proporção do imposto, produz-se a transferência do encargo tributário do vendedor para o consumidor”, consistindo assim na repercussão para a frente ou a chamada de repercussão descendente. No entanto, a introdução de um imposto pode não produzir sobre o preço um aumento equivalente, o que faz com que o vendedor e fornecedores o suportem comprimindo a margem de lucro (chamada repercussão para trás ou ascendente) ou ainda, que a introdução de um imposto leve o vendedor a

¹⁹ Economista americano, passou toda a sua carreira acadêmica na *Columbia University*, em Nova York. É lembrado por seu trabalho pioneiro envolvendo tributação e finanças públicas.

aumentar o preço de outros bens que não o bem tributado, produzindo-se assim a repercussão transversal ou cruzada.

E Vasques conclui que:

A repercussão constitui, portanto, um fenômeno que se desenha já além da relação jurídica de imposto, traduzindo-se na expulsão da carga tributária para fora da mesma. O modo como ela se produz depende, pois, não tanto da lei tributária, quanto das condições económicas dominantes. Será talvez impossível enunciá-las todas, mas podem registrar-se, em qualquer caso, as de maior alcance no tocante aos impostos especiais de consumo.

Em primeiro lugar, a repercussão depende do grau de concorrência no mercado. A concorrência intensa no mercado do bem tributado dificultará a repercussão, na medida em que o agente agrave os seus preços de modo a transferir o imposto para o consumidor tenderá a perder quota de mercado em benefício daqueles que o não façam. Assim, num mercado livre e concorrencial de combustíveis, poderá compensar a um distribuidor interiorizar um aumento de imposto por modo a manter seus preços, angariando assim novos clientes. Já numa situação de monopólio será, em princípio, mais fácil repercutir o imposto, na medida em que o encarecimento do bem tributado não favorece a concorrência. Num país onde o mercado de cerveja seja dominado por uma grande empresa, é natural que não haja relutância em transferir para o consumidor um aumento dos encargos tributários.

Um outro fator do qual depende a repercussão de um imposto especial de consumo está no peso do mesmo relativamente ao preço do bem tributado. Se o agravamento do imposto for ligeiro uma vez comparado com o preço, algumas empresas poderão preferir interiorizar o imposto a proceder a respectiva alteração, sobretudo se o preço for um elemento crucial na estratégia comercial da empresa. Assim um jornal que publicite junto do grande público o seu produto pelo preço de 100\$00 poderá hesitar em abandonar esse valor de referência perante um agravamento de imposto sobre o papel equivalente a 2\$50 do preço de venda.

O sentido e a medida da repercussão dependem ainda da elasticidade da oferta e da procura do bem tributado: quanto mais elástica for a oferta e mais rígida for a procura, mais facilmente se repercute o imposto para o consumidor. O resultado explica-se na medida em que a elasticidade da oferta significa que o produtor-vendedor se predispõe a alterar a sua atividade perante o aumento de carga fiscal, significando a rigidez da procura que o consumidor não se predispõe a alterar as suas preferências perante o mesmo.

Entende-se que em regra a oferta revela maior elasticidade do que a procura, sendo sobretudo assim no longo prazo. A tendência, perante uma subida do imposto, estará, portanto, na sua repercussão parcial ou integral para o consumidor. [...]

É desnecessário dizer que o efeito-preço se produz junto também de impostos diretos, pois também nestes é possível, em maior ou menor medida, a repercussão. A tributação de atividades determinadas por meio de licença operou ao longo dos tempos, aliás, como sucedâneo da tributação seletiva do consumo (VASQUES, 2001, p. 81-84).

Ainda sobre a repercussão, destaca Vasques que por razões de igualdade tributária e capacidade contributiva, podem existir casos em que a repercussão se faz necessária e outros em que a repercussão deve ser evitada.

Por fim, Vasques discorre sobre o efeito-substituição, elisão e fraude afirmando o seguinte (QUADRO 3):

Sobre o efeito-substituição	Consiste na subtração do contribuinte ao peso do imposto pela renúncia ao próprio facto tributário. A substituição pode ser tomar formas muito diversas. Pode dar-se quanto ao objeto, substituindo-se o bem tributado por outro que o não seja, a cerveja pelos refrigerantes, por hipótese. Pode dar-se quanto ao tempo, alterando-se o momento do consumo em causa, como sucede quando se compra tabaco para guardar, antecipando uma subida do imposto. Pode dar-se quanto ao espaço, deslocando-se o consumo para outro território fiscal, como é frequente nas zonas fronteiriças, com o que se designa de <i>cross-border shopping</i> . Pode dar-se quanto à pessoa, repartindo o consumo com pessoa diferente, capaz, por exemplo de beneficiar ainda de isenções quantitativas. Pode dar-se quanto à forma jurídica, substituindo-se o esquema jurídico tributado por outro que o não seja, a compra e venda pela consignação de mercadorias, admitamos.
Sobre a elisão fiscal	As formas de escapar por modo lícito à tributação, evitando o seu próprio fato gerador, tomam a designação genérica de elisão fiscal (<i>tax avoidance, steuerumgehumg</i>). [...] Como efeito-substituição pode também ser concebida a fraude fiscal (<i>tax evasion, Steuerhinterziehung</i>), a subtração ao pagamento do imposto pela ocultação do facto tributável ou pela declaração falsa, embora este se situe já no domínio da ilicitude. A propensão à fraude fiscal depende de um sem-número de factores, depende da moralidade com que se encara o impostos e a actividade do Estado, da cultura cívica e contributiva de um país, da facilidade de que exista na prática do ilícito. Mas depende, sobretudo, de um cálculo económico em que o benefício a obter é confrontado com a probabilidade de detecção da fraude e do custo que lhe anda associado. Quanto mais elevada a carga do imposto, portanto, maior a propensão à fraude e à formação de um mercado paralelo.
Sobre a elisão e a fraude	A elisão e a fraude constituem, pois, problemas de especial acuidade na tributação seletiva dos consumos, problemas que limitam a margem de liberdade do legislador na conformação destes impostos. Com efeito, a facilidade com que se produz o efeito-substituição impõe um limite um limite ao agravamento da taxa do imposto, dado que por esse modo se pode vir a gerar, não o aumento, mas a diminuição da respectiva receita. Esta relação inversa entre a taxa do imposto e a receita tributária é conhecida de há longo do tempo e foi especialmente sublinhada pelos autores do século dezoito, homens que assistiram de perto ao domínio e excessos das accises e dos direitos alfandegários. [...] Nos dias de hoje é frequente dar expressão a esta mesma ideia através de uma representação gráfica designada curva de Laffer.

QUADRO 3 – Sobre o o efeito-substituição, elisão e fraude

Fonte: VASQUES, 2001, p. 84-94.

Vasques cita a sugestão do escritor anglo-irlandês Jonathan Swift e o economista norte-americano Arthur Laffer para a observação de que se a receita gerada pelo impostos é nula quando a taxa é zero, também o é quando a taxa seja 100%, pois partindo do zero, o aumento da taxa provoca um aumento de receita, em uma curva ascendente à medida que esta absorve uma parcela crescente da riqueza dos contribuintes. Mas, ao atingir determinado ponto de resistência, “o aumento ulterior da taxa convida à substituição: os contribuintes trocam as bebidas alcoólicas pelas limonadas, o tabaco pelos rebuçados; deixam de fazer comprar no circuito formal para aproveitar esquemas paralelos de abastecimento”, fato que, “entre em quebra a receita fiscal, desenhando-se a partir de então um curva descendente até ao zero (VASQUES, 2001, p. 84-94).

As questões relacionadas aos efeitos decorrentes dos impostos, especialmente aqueles relacionados ao preço-repercussão têm o condão de demonstrar que o efeito preço sofrerá limitações mercadológicas e também relacionadas aos princípios que norteiam o sistema de

tributação, tais como a igualdade e a capacidade econômica. Certo será que, havendo um cenário (mercadológico) favorável para a repercussão integral dos tributos, com a consequente transferência do ônus fiscal para o próximo elo da cadeia, o empresário assim o fará. Neste caso, restará somente as limitações impostas pelo Direito Tributário e os princípios que o cercam para tolher esta prática.

Ao mesmo tempo, quando se depara com efeito-substituição tão bem delineado por Sérgio Vasques, a limitação da imposição de determinadas exações sofre forte impacto na receita auferida com a tributação, seja ela direta ou indireta. Neste sentido, a Curva da *Laffer* demonstra que o aumento da determinada exação e sua correlação com a arrecadação por ela produzida encontra um limite objetivo que, a partir de determinado ponto, provocará um efeito contrário onde se tem um aumento de carga tributária com consequente redução da arrecadação.

Analisando os efeitos da tributação e a questão relacionada à cumulatividade, seja ela endógena ou exógena, constata-se que em ambos os casos, a sua existência é nefasta.

A *contrario sensu*, analisando a questão da cumulatividade (endógena) que ocorre no interior da base de cálculo, em que a alíquota prevista na regra de incidência é inferior à efetivamente recolhida aos cofres públicos, reduz, em tese, o efeito-substituição na medida em que a sensação de incidência de carga tributária é inferior à realmente suportada pelo contribuinte.

Estes apontamentos têm o condão de demonstrar que, partindo da premissa de que o Direito é produzido pelo homem (posição positiva normativista do direito – Kelsen) com o fim de disciplinar condutas sociais²⁰, não há como renegar a questão da repercussão econômica dos tributos exclusivamente às Ciências Econômicas na medida em que, inexistindo regras que limitam ou impedem a repercussão e, considerando um cenário econômico e social que permite esta repercussão, não restam dúvidas que este efeito da tributação será iminente.

²⁰ Sobre a função do Direito, temos a posição de Paulo de Barros Carvalho, para quem:

Trato o direito positivo adotando um sistema de referência, e esse sistema de referência é o seguinte: Primeiro, um corte metodológico, eu diria de inspiração kelseniana – onde houver direito haverá normas jurídicas, necessariamente. Segundo corte – se onde houver direito há, necessariamente, normas jurídicas, nós podemos dizer: onde houver normas jurídicas há, necessariamente, uma linguagem em que estas normas se manifestam. Terceiro corte – o direito é produzido pelo ser humano para disciplinar os comportamentos sociais; vamos tomá-lo como um produto cultural como todo aquele produzido pelo homem para obter determinado fim (CARVALHO, 2007, p.141)

8 A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES SOBRE A CUMULATIVIDADE ENDÓGENA

Desde a previsão contida no Decreto-Lei n. 406 (BRASIL, 1968) que expressamente permitiu a inclusão do Imposto sobre circulação de mercadorias na sua própria base de cálculo, a matéria foi objeto de inúmeros questionamentos no judiciário^{21 22}.

A Suprema Corte, ao se deparar com a matéria em 1999, no Recurso Extraordinário n. 212.209-2/RS (BRASIL/STF, 1999), firmou o entendimento pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, senão veja a ementa:

Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. (RE 212209, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/1999, DJ 14-02-2003 PP-00086 EMENT VOL-02098-02 PP-00303) (BRASIL/STJ, 1999).

Neste julgamento, prevaleceu a tese de constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, vencido o Ministro Relator Marco Aurélio, para quem a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo configuraria violação ao preceito de observância à capacidade econômica do contribuinte contida no artigo 145, §1º, da Constituição (BRASIL, 1988), conforme se colhe de parte do seu voto:

Elucide-se a forma engendrada para, de forma, indireta, chegar-se à majoração do tributo: as notas fiscais relativas às operações de circulação de mercadorias consignam, em parcelas destacadas, o preço de venda e, considerada percentagem a incidir sobre este, a quantia devida pelo vendedor (contribuinte de direito) ao fisco a título de Imposto de Circulação de Mercadorias. Pois bem, em que pese este destaque, ineludivelmente o meio de controle do recebimento do tributo, passou o fisco – à mercê, é fato, de norma de estatura superior à local, no que se repetiu preceito de diploma abrangente e aplicável em todo território nacional – a exigir do vendedor não o recolhimento do valor decorrente da incidência da alíquota sobre o preço do negócio mercantil, mas o resultante do somatório das parcelas, criando-se, assim, uma segunda base de cálculo estranha, a mais não poder, à premissa de os tributos pressupõem, em geral, uma vantagem, um ganho para aquele que está compelido a satisfazê-lo (BRASIL:STJ, 1999, p. 308-309).

Sustentando pela constitucionalidade da forma de cobrança do ICMS, destaca-se parte do voto do Ministro Ilmar Galvão, que elucida bem o entendimento que prevaleceu naquela assentada:

²¹ Julgamentos no STF sobre a matéria: Recursos Extraordinários n.s 212.209, 209.393, 254.202 e 219.202.

²² Súmulas do antigo Tribunal Federal de Recursos e pelo Superior Tribunal de Justiça n. 258/TRF, 68/STJ e 94/STJ.

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art.155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.[...] Se, na verdade, não puder haver tributo embutido na base de cálculo de um outro tributo, então não teríamos que considerar apenas o ICMS, mas todos os outros (BRASILSTJ, 1999, p. 327).

Conforme se extrai dos dois posicionamentos parcialmente colacionados, no julgamento do RE n. 212.209-2 (BRASIL, 1999) prevaleceu a tese de constitucionalidade para incluir o ICMS na sua própria base de cálculo.

Posteriormente, o entendimento firmado no RE n. 272.209-2 foi reafirmado pelo STF, no julgamento do RE com repercussão geral n. 582.461/SP (BRASIL, 2011), conforme ementa:

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo. Princípio da vedação ao bis in idem. TAXA SELIC. Aplicação para fins tributários. MULTA. Fixação em 20% do valor do tributo. Alegação de caráter confiscatório. Repercussão geral reconhecida. Possui repercussão geral a questão relativa à inclusão do valor do ICMS em sua própria base de cálculo, ao emprego da taxa SELIC para fins tributários e à avaliação da natureza confiscatória de multa moratória. (RE 582461 RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 22/10/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-06 PP-01160).

Neste novo julgamento sobre a matéria, novamente o Ministro Marco Aurélio restou mais uma vez vencido quanto ao seu posicionamento com relação à inconstitucionalidade da “técnica de tributação por dentro”, entretanto, nesta oportunidade, acresceu ao seu entendimento a noção de não integração do valor recolhido aos cofres públicos a título de ICMS ao patrimônio do contribuinte, ao afirmar resumidamente que: “transparece é que se partiu de 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 aos cofres públicos” (BRASIL, 2011, p. 202).

Com posicionamento contrário ao entendimento citado, pode-se destacar do voto da Ministra Ellen Gracie, para quem “[...] a instituição de impostos retrata a riqueza em determinada perspectiva, não havendo direito a que os impostos incidam sobre uma riqueza líquida, depurada de quaisquer ônus tributários”. Com isso a referida ministra quis dizer que não vem Sistema Tributário Nacional “a necessidade de que as bases de cálculos dos tributos sejam depuradas, delas se excluindo necessariamente os tributos que as compõem ou nelas estejam incorporados (BRASIL, 2011, p. 208).

Veja, neste novo julgamento com repercussão geral, a tese de constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua base de cálculo foi vencedora e, mais uma vez, o colegiado concluiu que a Constituição de 1988 não veda a cobrança de imposto sobre imposto.

Entretanto, muito embora a questão sobre a cobrança de ICMS “por dentro” tenha sido, em tese, pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 582.461/SP (BRASIL, 2011), a matéria relacionada à cobrança de impostos “por dentro” não deixou de ser objeto de embate no Poder Judiciário. Esta “batalha” também foi travada nos seguintes julgados.

1. Inclusão do PIS e COFINS na sua própria base de cálculo – Recurso Especial representativo de controvérsia n.976.836/RS (BRASIL, 2010) ²³24;
2. Na decisão sobre o IRPJ e CSLL incidentes sobre a própria CSLL – Recurso

²³ 1. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ADMINISTRATIVO. SERVIÇO DE TELEFONIA. DEMANDA ENTRE CONCESSIONÁRIA E USUÁRIO. PIS E COFINS. Repercussão jurídica do ônus financeiro aos usuários. FATURAS TELEFÔNICAS. LEGALIDADE. DISPOSIÇÃO NA LEI 8.987/95. POLÍTICA TARIFÁRIA. LEI 9.472/97. TARIFAS DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. AUSÊNCIA DE OFENSA A NORMAS E PRINCÍPIOS DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. DIVERGÊNCIA INDEMONSTRADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS ACÓRDÃOS CONFRONTADOS. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA [...] 33. É inquestionável que a tarifa pelos serviços telefônicos compreende uma remuneração destinada a compensar os valores desembolsados pela operadora a título de PIS e COFINS, tanto que sempre foi aplicada, desde o momento da outorga das concessões e autorizações. [...] 41. As *questio iuris* enfrentadas, matéria única reservada a esta Corte, permite-nos, no afã de cumprirmos a atividade de concreção através da subsunção das *quaestio facti* ao universo legal a que se submete o caso sub judice, concluir que: (a) o repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas é legítimo porquanto integra os custos repassáveis legalmente para os usuários no afã de manter a cláusula pétrea das concessões, consistente no equilíbrio econômico financeiro do contrato de concessão; In casu, o reconhecimento da legitimidade do repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas conduz ao desprovimento da pretensão do usuário quanto à repetição do valor in foco, com supedâneo no art. 42, parágrafo único, do Código de Defesa do Consumidor. Precedentes do STJ: EREsp 692.204/RJ, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ de 04/09/2009; REsp 855.181/SC, SEGUNDA TURMA, DJ de 18/09/2009; e REsp 1099539/MG, PRIMEIRA TURMA, DJ de 13/08/2009 45. É que o acórdão recorrido analisou a legalidade do repasse econômico do PIS e da COFINS nas tarifas telefônicas e o acórdão paradigma, ao revés, examinou a legalidade da inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. 46. Recurso Especial interposto pela empresa BRASIL TELECOM S/A parcialmente conhecido, pela alínea a, e, nesta parte, provido. 47. Recurso Especial interposto por CLÁUDIO PETRINI BELMONTE desprovido. (STJ - REsp: 976836 RS 2007/0187370-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 25/08/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 05/10/2010) (BRASIL, 2010).

²⁴ Acerca da questão envolvendo a exclusão do PIS e da COFINS da sua própria base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar o Recurso Extraordinário n. 1.233096 pelo Plenário Virtual, em 18/10/2019, reconheceu a existência de repercussão geral da matéria.

Especial representativo de controvérsia n. 1.113.159-AM (BRASIL, 2009)²⁵

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL. DEDUÇÃO VEDADA PELO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.316/96. CONCEITO DE RENDA. ARTIGOS 43 E 110, DO CTN. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR. INTERPRETAÇÃO CONFORME. COMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEGALIDADE RECONHECIDA. 1. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo. 2. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelo artigo 247, do RIR/99). 3. A Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, vedou a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido (exação instituída pela Lei 7.689/88) para efeito de apuração do lucro real, bem como para a identificação de sua própria base de cálculo, verbis: "Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo." 4. O aspecto material da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade (econômica ou jurídica) de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43, inciso I, do CTN). 5. A interpretação sistemática dos dispositivos legais supracitados conduz à conclusão de que inexistente qualquer ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSSL na apuração do lucro real. [...] 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ - REsp: 1113159 AM 2009/0056935-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 11/11/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: --> DJe 25/11/2009) (BRASIL, 2009).

²⁵ 2. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - IRPJ. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL. DEDUÇÃO VEDADA PELO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.316/96. CONCEITO DE RENDA. ARTIGOS 43 E 110, DO CTN. MATÉRIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR. INTERPRETAÇÃO CONFORME. COMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEGALIDADE RECONHECIDA. 1. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo. 2. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelo artigo 247, do RIR/99). 3. A Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, vedou a dedução do valor da contribuição social sobre o lucro líquido (exação instituída pela Lei 7.689/88) para efeito de apuração do lucro real, bem como para a identificação de sua própria base de cálculo, verbis: "Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo." 4. O aspecto material da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade (econômica ou jurídica) de renda ou proventos de qualquer natureza (artigo 43, inciso I, do CTN). 5. A interpretação sistemática dos dispositivos legais supracitados conduz à conclusão de que inexistente qualquer ilegalidade/inconstitucionalidade da determinação de indedutibilidade da CSSL na apuração do lucro real. [...] 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(STJ - REsp: 1113159 AM 2009/0056935-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 11/11/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: --> DJe 25/11/2009) (BRASIL, 2009).

e no Recurso Extraordinário n. 582.525 (BRASIL, 2014)²⁶.

3. Incidência de tributo sobre tributo e imposto sobre imposto – Recurso Especial representativo de controvérsia n. 1.144.469/PR (BRASIL, 2016); 4. A inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS – Recurso Especial n. 1.330.737/SP (BRASIL, 2015);²⁷ e nas discussões envolvendo a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS, que culminou com o julgamento do Recurso Extraordinário com repercussão geral n. 574.706/PR (BRASIL, 2017).

²⁶ Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (STF - RE: 582525 SP, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 09/05/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO)

²⁷ 3 RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS. 1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos". 2. A contrario sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência: [...] 3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva. (STJ - REsp: 1.144.469 -PR 2009/0112414-2, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia, Data de Julgamento: 10/08/2016, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: --> DJe 02.12.2016) (BRASIL, 2016).

4. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. PRESTADOR DE SERVIÇO. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ISSQN NO CONCEITO DE RECEITA OU FATURAMENTO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 109 E 110 DO CTN. 1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS. 2. [...] Inexistência, portanto, de ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que a consideração do valor correspondente ao ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS não desnatura a definição de receita ou faturamento para fins de incidência de referidas contribuições. 9. Recurso especial a que se nega provimento. STJ - REsp: 1330.737-SP 2012/0128703-1, Relator: Ministro Og Fernandes, Data de Julgamento: 10/06/2015, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 14.04.2016) (BRASIL, 2016).

Neste julgamento, a Suprema Corte, ao ser instada a manifestar-se sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, entendeu ser esta inconstitucional por não se enquadrar no conceito de receita bruta.

Para a maioria dos membros do STF, o ICMS não poderia ser considerado receita bruta uma vez que os valores referentes ao imposto sobre circulação de mercadorias seriam ingressos no caixa que não incorporam ao seu patrimônio, eis que destinados aos cofres públicos.

Denota-se da decisão esculpida no mencionado julgamento (RE. n. 574.706/PR) que, para a maioria dos Ministros que hoje compõe a Suprema Corte brasileira, a despeito da *quaestio iuris* versar sobre a inclusão do ICMS no conceito de faturamento, *mutatis mutandis*, a opção pela impossibilidade admitir-se a inclusão do ICMS no critério quantitativo da hipótese de incidência das contribuições sociais para o PIS e para a COFINS remete à mudança de entendimento da Corte, no que concerne à cobrança de tributos “por dentro”.

Sobre a inconstitucionalidade de se admitir a cobrança de tributos “por dentro”, vale colacionar alguns dos posicionamentos dos Ministros que acolheram a tese do contribuinte, senão veja:

Ministra Carmem Lucia: "É inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública."

Ministra Rosa Weber: "Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições."

Ministro Luiz Fux: "Então, até em tom de algo coloquial, se nós perguntarmos a um Supremo Tribunal Federal leigo -, em tom coloquial -, ou mesmo àqueles estudantes da área jurídica: no seu entender, pagar imposto é faturamento? É algo que efetivamente conduz a algo ilógico, que foge, inclusive, à lógica do razoável."

Ministro Ricardo Lewandowski: "Eu queria dizer que entendo, com a devida vênia, que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado."

Ministro Marco Aurélio: "Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado."

Ministro Celso de Mello: "O valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro [...], dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte (STF, 2017).

Tal posicionamento foi inclusive destacado no voto do Ministro Gilmar Mendes, senão veja:

Tudo leva a crer que as consequências deste julgamento serão desastrosas para o País. Não me refiro apenas ao impacto orçamentário imediato. Digo também das implicações para o sistema tributário brasileiro.

Explico.

[...]

Em segundo lugar, o precedente que ora abrimos entra em flagrante contradição com precedentes desta corte. Cito dois exemplos à guisa de ilustração.

Dissemos, no julgamento do RE 212.209 e do RE 582.461, que o ICMS pode integrar sua própria base de cálculo, isto é, pode ser cobrado “por dentro”. Agora estamos a assentar coisa diversa, já que um tributo não pode recair sobre outro (BRASIL, 2017).

Na mesma linha de entendimento, temos a posição de Andrei Pitten Velloso, para quem:

Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que:

- o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação;
- o ICMS não poderia incidir sobre o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação, a COFINS-Importação e o PIS/PASEP importação;
- o PIS-Faturamento, o Finsocial, a COFINS, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS.

Não só. Firmada a tese de que os tributos incidentes, de forma direta ou indireta, sobre a receita devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita, chegaríamos à conclusão de que a COFINS, a CPRB, a contribuição ao PIS e o IRPJ e a CSLL, calculados sobre o lucro presumido, deveriam ser excluídos da sua base de cálculo, ou seja, da base de cálculo da COFINS, da CPRB, da contribuição ao PIS, bem como do IRPJ e da CSLL calculados pelo lucro presumido. Essas insólitas consequências jurídicas bastariam para evidenciar a incorreção dos argumentos que sustentam a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS” (VELLOSO, 2016).

Já Hugo de Brito Machado, ao analisar a imunidade das entidades de direito público em relação ao ICMS e ao IPI que o particular vende para o poder público assim se posiciona:

O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos (MACHADO, 2008, p.285).

Diante das questões que surgem com a decisão que concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e para a COFINS, especialmente no que concerne à nova interpretação constitucional sobre a impossibilidade de se admitir a cobrança de tributos “por dentro”, torna-se necessário repensar se esta “técnica de tributação” encontra, de fato, limitações no sistema constitucional tributário brasileiro.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao responder à pergunta que orientou este trabalho optou-se por fazer uma incursão na regra-matriz de incidência tributária, tomando-se como base os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema.

A regra-matriz assume especial relevância para tratar sobre a base de cálculo tributária, pois permite ao intérprete desenvolver um raciocínio lógico-semântico na busca da construção da norma jurídica. Esta logicidade permite “isolar” cada um dos critérios da regra-matriz de incidência, especialmente naquilo que concerne ao principal objeto deste estudo, qual seja: o critério quantitativo.

Para tanto, optou-se por delinear didaticamente tanto a hipótese da regra-matriz, quanto o seu conseqüente, com especial destaque para os elementos que compõe o critério quantitativo.

Adentrando no critério quantitativo da regra-matriz, a base de cálculo exsurge como elemento central deste trabalho na medida em que além de permitir a mensuração do tributo devido em uma relação jurídica-tributária, a base de cálculo tem o condão de “confirmar, infirmar ou afirmar” o verdadeiro critério material descrito na hipótese. Além disso, a base de cálculo, conjugada com a hipótese de incidência permite identificar a espécie tributária e o regime jurídico aplicável à espécie.

Ainda dentro do critério quantitativo, a alíquota tem o condão de indicar qual a quantidade do todo (base de cálculo) para se apurar o *quantum* devido a título de tributo e tem total correlação com princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia. Por estar intimamente ligada à base de cálculo dentro do critério quantitativo da regra-matriz, a alteração ou distorção da base de cálculos poderá provocar uma alteração entre a alíquota prevista na regra de incidência e aquela realmente incidente no caso concreto, a depender da forma de se calcular o tributo, seja “por dentro”, seja “por fora”.

Partindo da regra-matriz de incidência, a cumulatividade tributária foi objeto de análise visando a sua identificação, formas e efeitos na composição da base de cálculo. Destacou-se a diferenciação entre a bitributação, o *bis in idem*, a cumulatividade que ocorre dentro da regra-matriz e a que ocorre fora dos seus limites.

Neste ponto em particular, extrai-se o conceito de cumulatividade endógena e exógena, partindo dos ensinamentos de André Mendes Moreira, cuja diferenciação tem impacto na identificação de possível deformação da base de cálculo em função da existência

da cumulatividade que ocorre dentro da base de cálculo, assim denominada por Moreira, como sendo cumulatividade endógena.

Fixada a diferenciação entre as “espécies” de cumulatividade, passou-se a discorrer sobre os tributos diretos e indiretos tendo em vista a sua correlação com o tema da cumulatividade. Neste ponto, a tributação sobre o consumo assume relevância quando se trata da cumulatividade eis que, por se tratar de exações que visam atacar a riqueza consumida, acaba por atrair a incidência da cumulatividade exógena, que ocorre fora do critério quantitativo da regra-matriz. Passa-se a uma exposição sobre o surgimento dos tributos sobre o consumo e as tentativas de buscar uma neutralidade deste tipo de tributação, com especial relevância para o surgimento do Imposto sobre Valor Agregado na Comunidade Europeia. Destaca-se, neste particular, os efeitos nocivos da cumulatividade que podem ser identificados tanto na cumulatividade endógena quanto na exógena.

Especificamente em relação ao cenário interno relativo à cumulatividade, aborda-se o tema da não-cumulatividade, como princípio e como regra no ordenamento jurídico, como forma de se buscar a neutralidade da incidência em cascata dos tributos sobre o consumo de bens e serviços. Neste ponto são destacados os tributos descritos na Constituição (BRASIL, 1988) que têm na sua essência a tributação sobre o consumo, bem como optou-se por identificar os critérios da regra-matriz de incidência com o fim de delimitar a sua hipótese de incidência e o critério quantitativo de cada exação. A questão relacionada às formas de se creditar o tributo na aquisição de produtos, mercadorias e serviços também foi objeto de destaque, eis que se verifica impactos diretos na neutralidade tributária, quando se permite a utilização do crédito financeiro, que prevalece no IVA, em detrimento do crédito físico do imposto, adotado no Brasil.

No que concerne aos efeitos inerentes à utilização do crédito físico, conforme se verifica no sistema brasileiro, conclui-se que, de certa forma, esta “restrição” de creditamento dos tributos no momento de aquisição acaba por ensejar a cumulatividade.

Neste aspecto, a neutralidade almejada nos tributos incidentes em várias etapas da cadeia produtiva é diretamente proporcional à possibilidade do contribuinte valer-se do crédito financeiro, com uma base ampla e sem restrições de crédito dos tributos. Tendo em vista a necessidade de se identificar eventuais distorções na base de cálculo em razão da cumulatividade endógena, foram destacados tributos que, a despeito de visarem tributar a renda e/ou receita aferida, acabam por compor as próprias bases de cálculo e as demais exações, na contramão da busca por uma neutralidade tributária.

Para demonstrar essa cumulatividade dentro do critério quantitativo, passou-se a discorrer sobre a forma de composição de preços de produtos, mercadorias e serviços, adotando-se, para fins de corte metodológico, o método de composição de preços denominado *mark-up*. Isto porque, este método é bastante simples de ser compreendido e por ser utilizado amplamente para se determinar um determinado preço de venda, partindo de um custo determinado.

A incursão neste método de composição de preços de venda, mesmo sendo matéria alienígena ao Direito, tem o objetivo de demonstrar, na prática, que existe a “tendência” do contribuinte de incluir os tributos incidentes em determinado negócio jurídico no preço de venda, gerando uma distorção na base de cálculo.

Diante desta “tendência” de repasse da carga tributária para o adquirente de determinado produto, mercadoria ou serviço, a incursão na repercussão econômica tributária mostra-se relevante, ainda que parte da doutrina entenda que a repercussão econômica tributária não é matéria afeta ao direito, mas volta-se para o campo da economia.

Entretanto, a partir dos estudos realizados, observa-se que a repercussão econômica tem reflexos jurídicos importantes, principalmente no que se refere à cobrança cumulativa de tributos, deformando a base de cálculo, na medida em que o ordenamento jurídico posto, não trata frontalmente acerca da questão envolvendo a cumulatividade endógena.

A deformação da base de cálculo em razão da cumulatividade assume ainda especial importância quando se observa os precedentes dos Tribunais Superiores inseridos no trabalho e a busca dos contribuintes por tentar afastar a cobrança de tributos sobre tributos, seja no âmbito da cumulatividade que ocorre fora do critério quantitativo, seja a que se insere no âmago do conseqüente da regra-matriz.

A ausência de um regramento específico destinado à matéria, seja no altiplano da Constituição, seja na legislação ordinária, denota uma opção legislativa de permitir com que a cumulatividade endógena ocorra de forma subliminar, o que leva à anestesia fiscal.

Neste sentir, dentre os mecanismos e formas de se buscar uma neutralidade no que concerne à cumulatividade endógena, poder-se-ia pensar na possibilidade hipotética de se permitir a dedução da base de cálculo do tributo devido no período de apuração subsequente (critério temporal), com aquele efetivamente recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte de direito. Entretanto, para que isso possa ocorrer sem representar queda na arrecadação de tributos, seria necessário promover uma majoração de alíquotas com efeitos “negativos” na sensação coletiva do “excesso” de carga tributária que já prevalece na sociedade brasileira.

Este tema, inclusive, sobre as formas de se promover a neutralidade tributária naquilo de que diz respeito à cumulatividade que ocorre dentro da regra-matriz pode ser objeto de futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Bruno F. Botelho F.G. DE F. **Da repercussão fiscal no IVA**. Coimbra: Almedina, 2008.

AMARAL, Luiz, 1991. **Da repercussão econômica e da repercussão jurídica nos tributos**. (1991). Disponível em:< <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175944>>. Acesso em 30 set. 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 12.tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

BASTO, José Guilherme Xavier. **A tributação do consumo e a sua coordenação internacional**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BIFANO, Elidie Palma. **Aspectos relacionados ao cálculo 'por dentro' do ICMS**. Fórum de Direito Tributário, v. 33, p. 87-113, 2008.

BOMTEMPO, José Flávio Resende. **Como elaborar o preço de venda**. Belo Horizonte: SEBRAE/MG, 2013.

BORGES, José Souto Maior. Crédito de IPI relativo a insumo isento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.48.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei n.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. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>Acesso em: 11 nov. 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecior1988/emc18-65.htm>Acesso em: 16 ago. 2019 .

BRASIL. **Lei complementar n.87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre os impostos dos Estados e do distrito Federal sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>Acesso em: 11 nov. 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2011**. Altera os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm >Acesso em: 11 nov. 2018.

BRASIL. **Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996**. Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm>Acesso em 26 ago. 2019.

BRASIL. **Lei n.7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>Acesso em 14 jul. 2019.

BRASIL. **Lei n.8.541, de 23 de dezembro de 1992.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm>Acesso em 14 jul. 2019.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>Acesso em 10 jul. 2019.

BRASIL. **Lei n.12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui altera a incidência das contribuições previdenciárias. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>Acesso em 26 ago. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>Acesso em 14 jul. 2019.

BRASIL. **Lei complementar n. 87,** de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre os impostos dos Estados e do distrito Federal sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>Acesso em: 11 nov. 2018.

BRASIL. **Lei complementar nº 138, de 29 de dezembro de 2010.** Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp138.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. **Lei n.10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em:
<www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/Lei/L10.865.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70,** de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das

instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. Lei Ordinária n.10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. Lei Ordinária n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. Lei n.9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial com repercussão geral n. 582.461/SP. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2606882&numeroProcesso=582461&classeProcesso=RE&numeroTema=214>>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Repercussão geral n. 574.706/PR. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial representativo de controvérsia n. 1.144.469/PR. Disponível em:<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/411692145/recurso-especial-resp-1144469-pr-2009-0112414-2/inteiro-teor-411692148?ref=serp>>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 976.836 – RS.**

Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=11739293&num_registro=200701873706&data=20101005&tipo=5&formato=PDF>

Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 1.113.159 – RS.**

Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível

em:<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=7119702&num_registro=200900569356&data=20091125&tipo=5&formato=PDF>

>Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 1.144. 469 – RS.**

Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41994019&num_registro=201201287031&data=20160414&tipo=5&formato=PDF>

Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial n. 1.330.737 – SP.**

Relator: Ministro Og Fernandes. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41994019&num_registro=201201287031&data=20160414&tipo=5&formato=PDF>

Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 212.209-2.** Relator: Marco Aurélio. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>>

Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 574.706/PR.**

Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>>

Acesso em 11 nov. 2018.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 559.937/RS.**

Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+559937%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+559937%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kjz8ve6>>

Acesso em 22 set. 2019.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP12C e Excell. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: O construtivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de extensão em teoria geral do direito**. São Paulo: Ibet/SP, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. Até a Emenda Constitucional n.95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. Ed.. rev. ampl. e atual. Até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1992, com suas anteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. atual.. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COMUNIDADE EUROPEIA, **Sexta directiva do conselho, de 17 de maio de 1977**. Dispõe sobre a harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre valor acrescentado: matéria colectável uniforme. Disponível em: < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=PT>>. Acesso em: 19 set. 2019.

CRUZ, C; HOFFMANN, C; RIBEIRO, U. **Trabalho de Conclusão de Curso: a excelência como diferencial**. Belo Horizonte: Editora New Hampton Press Ltda, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo. (Alterar no texto para ano 2007 p.540). In: GUIMARÃES, Vasco Branco *et al.* **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2007.p.527-551

DINIZ, Márcio Augusto de Vasconcelos. **Constituição e hermenêutica constitucional**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

DUE, John f. Indirect taxation in developig economies, 1970. In: MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2018.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição para intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A tributação do consumo no Brasil**: uma visão europeia. In:

GUIMARÃES, Vasco Branco *et al.* **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Editora Forum, 2007.p.37-68

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**. 27. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Técnica de tributação por dentro**. Disponível em: <
<http://www.haradaadvogados.com.br/tecnicas-de-tributacao-por-dentro/>>. Acesso em: 11 nov.2018.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Tradução João Paulo de Monteiro, Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003. (Página para autor-data no texto: XXXIV)

KALUME, Célio Lopes. **ICMS didático**: para o dia a dia, exames e concursos. 3. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. Dr. João Baptista Machado, 4. ed. Coimbra: Armênio Amado Editores, 1976

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS.1.ed. Dialética: São Paulo, 1997

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MINAS GERAIS, Decreto 43.080 de 13 de dezembro de 2002. **Regulamento de ICMS do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <
http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2019/d47617_2019.htm>. Acesso em 10 jul. 2019.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. In: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual – VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses/IBET, 2009.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA, Luiz Claudio Vieira de. **Normas para redação de trabalhos acadêmicos, dissertações e teses**. 2 ed. Belo Horizonte: Universidade FUMEC, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* **Caderno de pesquisas tributárias: Base de cálculo**. 2. tir. v. 7. São Paulo: Resenha Tributária, 1991.

OLIVON, Beatriz. Justiça reduz base de cálculo de contribuição previdenciária. **Valor Econômico**, São Paulo, 03 out. 2019. Legislação & Tributos. Disponível em: <
<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/03/justica-reduz-base-de-calculo-de-contribuicao-previdenciaria.ghtml>>Acesso em 09 out. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. 2008. 98f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Disponível em:<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040_Sue-Ellen.pdf>Acesso em: 15 ago.2019.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
TEIXEIRA. Alessandra Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Os impostos sobre o valor acrescido no sistema tributário**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

VASQUES, Sérgio. **Os impostos especiais de consumo**. Coimbra: Almedina, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica** In: R. Fórum de Dir. Tributário, Belo Horizonte, ano 14, n. 83, p. 23-41, set./out. 2016