XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

REFLEXÕES SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: A (IM)POSSIBLIDADE DE INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE TRIBUTOS À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

REFLECTIONS ON THE EXCLUSION OF ICMS FROM THE PIS AND COFINS TAX BASIS: A (IM) POSSIBILITY OF INCIDENCE OF TAXES ON TAXES UNDER THE PRINCIPLE OF THE ABILITY TO PAY

André Santos de Rosa
Antônio Carlos Diniz Murta

Resumo

Este artigo discorre sobre os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, que entendeu por excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, especialmente no que concerne à (im)possibilidade de se admitir a cobrança de tributos sobre tributos, no sistema jurídico tributário brasileiro. A pesquisa pautou-se na análise bibliográfica, bem como na evolução legislativa e jurisprudencial sobre a matéria. Ao analisar a cobrança de tributos sobre tributos, à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva e a decisão do citado julgamento, a impossibilidade de admitir a cobrança de tributos sobre tributos é considerada positiva.

Palavras-chave: Direito tributário, Incidência, Tributos sobre tributos, Capacidade contributiva

Abstract/Resumen/Résumé

This article discusses the decision of the Federal Supreme Court, which considered excluding the ICMS from the tax base of PIS and COFINS, especially as regards (im)possibility of accepting the collection of taxes on taxes, in the system Brazilian tax law. The research was based on the bibliographical analysis, as well as on the legislative and jurisprudential evolution on the matter. When analyzing the collection of taxes on taxes, in light of the constitutional principle of the ability to pay and the decision of said judgment, the impossibility of admitting the collection of taxes on taxes is considered positive.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Incidence of taxes on taxes, Ability to pay

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo promove uma reflexão sobre os efeitos decorrentes da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) com repercussão geral n. 574.706 (BRASIL, 2017), acórdão publicado em 02 de outubro de 2017, que entendeu pela inconstitucionalidade da inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) na base de cálculo das Contribuições sociais denominadas Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que permite a (im)possiblidade de cobrança de tributos sobre tributos no sistema jurídico constitucional tributário.

No citado **Neste j**ulgamento, o pleno do STF concluiu que o ICMS não se enquadra no conceito de faturamento ou receita bruta, eis que o valor destacado a título de ICMS na nota fiscal, que corresponde ao fato gerador das contribuições para o PIS e COFINS, não integra o seu patrimônio, sendo mero ingresso precário e temporário no caixa do contribuinte para repasse futuro aos cofres públicos.

O objetivo geral é analisar se a ordem constitucional sob o prisma do princípio constitucional da capacidade contributiva dá lastro para concluir pela (im)possibilidade de inclusão de imposto, na base de cálculo de outro imposto, técnica conhecida como "tributação por dentro" ou "tributação em cascata".

A pesquisa científica adotou a vertente metodológica teórico-jurídica, eis que buscou ressaltar o estudo dos princípios jurídicos relacionados à matéria, sob o enfoque do direito tributário. Os princípios constitucionais relativos ao direito tributário foram analisados de forma pormenorizada por Roque Antônio Carrazza, razão pela qual os seus ensinamentos são tomados como marco teórico para o desenvolvimento deste estudo.

Para a construção do artigo científico, a pesquisa pautou-se na análise bibliográfica existente sobre os temas analisados, bem como na legislação constitucional e infraconstitucional relacionada ao tema e, por fim, na busca de precedentes do STF que puderam de alguma forma, demonstrar a evolução do entendimento da Suprema Corte sobre a matéria.

2 APONTAMETOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁRIA

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.

Sobre a base de cálculo afirma Roque Antônio Carrazza que a mesma "dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência tributária". Tal base serve para medir o fato imponível, mas também "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 essa como é considerada uma "grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária", a princípio "dimensiona a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária", confirmando infirmando ou afirmando, paralelamente, "o critério material expresso na composição do suposto normativo", com três funções distintas: mede as proporções reais do fato; compõe e específica a determinação da dívida; e confirma o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma (CARVALHO, 2015, p. 319).

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 jurígeno-tributário, com o objetivo, juntamente com outros elementos, de determinar o *quantum* da prestação tributária"(COÊLHO, 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).

Conforme se verifica pela balizada 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", diante do fato de revelar "com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude" (CARVALHO, 2015, p. 345).

Nos termos expostos, pode-se concluir que a base de cálculo assume especial importância quanto se verifica a sua correspondência ao fato jurídico tributário permitindo a quantificação deste. Deste modo, a sua manipulação, visando restringir ou ampliar os seus limites estabelecidos na norma de incidência, podem acarretar desvirtuação de determinada exação, descaracterizando-a.

Fixada a definição de base de cálculo tributária para fins deste estudo, o entendimento do que vem a ser a denominada tributação "por dentro" ou cobrança de impostos sobre impostos, bem como a identificação de sua evolução legislativa e jurisprudencial merece especial atenção.

A importância da ponderação sobre a base de cálculo, seja na sua correta identificação – a depender de qual tributo se pretende aferir seu substrato econômico-jurídico – ou mesmo mensuração ou dimensão se traduz inevitavelmente no resultado da obrigação tributária principal a adimplir, necessariamente lançada e convertida em crédito tributário.

Aferir-se a base de cálculo, considerando sua conformidade ou desconformidade com o suporte material conexo, é efetivamente espelhar a real capacidade contributiva do sujeito passivo em face da exação tributária que lhe é imposta.

Portanto, qualquer elemento que possa distorcer esta delimitação jurídico-econômica nada mais seria do que uma tributação fora do campo material albergado pela hipótese de incidência respectiva; carreando assim, caso revelada, imposição tributária em campo de não incidência.

3 A COBRANÇA DE TRIBUTOS SOBRE TRIBUTOS – TRIBUTAÇÃO "POR DENTRO" OU "EM CASCATA"

3.1 A EVOLUÇÃO NORMATIVA SOBRE A MATÉRIA

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, 2014).

Já Elidie Palma Bifano, ao se manifestar 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 exigi-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).

A questão polêmica envolvendo a cobrança de tributos sobre tributos advém desde a vigência do Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968 (BRASIL, 1968), cujo artigo 2°, §7°, 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).

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 §2°, 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; [...] § 2.o 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 sua possiblidade, hipótese esta referendada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal conforme se verá a seguir.

3.2 A EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF

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[1] [2].

A Suprema Corte, ao se deparar com a matéria em 1999, no Recurso Extraordinário n. 212.209-2/RS(BRASIL, 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, 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, §1°, 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, iniludivelmente 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, 1999, p. 308-309).

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

> 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 2° do art.155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos

---

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

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

> 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 (BRASIL, 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 feito 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 um riqueza líquida, depurada de quaisquer ônus tributários.
> [...]
> Não se pode, assim, dizer que decorra do Sistema Tributário Nacional a necessidade de que as bases de cálculos dos tributos sejam depuradas, delas se excluindo necessariamente os tributos que as componham 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.

Inclusão do PIS e COFINS na sua própria base de cálculo – Recurso Especial representativo de controvérsia n.976.836/RS (BRASIL, 2010) [3]; 2. Na decisão sobre o IRPJ e CSLL incidentes sobre a própria CSLL – Recurso Especial representativo de controvérsia n. 1.113.159-AM (BRASIL, 2009)[4].

---

[3] 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).

[4] 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

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 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) na base de cálculo do PIS e da COFINS – Recurso Especial n. 1.330.737/SP (BRASIL, 2015);[5] 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).

Neste julgamento, a Suprema Corte, ao ser instado 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.

---

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 inexiste 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).

[5] 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)

Vale dizer que o entendimento majoritário neste julgamento partiria do pressuposto que o ICMS não poderia agregar a base de cálculo do PIS/COFINS por se tratar de elemento "exógeno" ao conceito de receita bruta; sobretudo sob enfoque de sua transitoriedade sob a titularidade daqueles que devam recolher aquelas contribuições.

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 mutantis,* 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".

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).

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 aferir se esta "técnica de tributação" encontra, de fato, limitações no sistema constitucional tributário brasileiro.

4 O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

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". E continua o autor 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 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).

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 tem o condão de estabelecer, para fins deste estudo, as normas constitucionais tributárias como premissas interpretativas param se concluir, ou não, pela possibilidade de cobrança de tributos sobre tributos.

Neste passo, torna-se também relevante, destacar a adoção da hermenêutica constitucional como técnica jurídica para interpretação do objeto de estudo.

4.1 A HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL COMO TÉCNICA JURÍDICA

Por se tratar o presente estudo de uma reflexão sobre a existência de normas constitucionais que poderiam permitir ou impedir a cobrança de tributos sobre tributos no

sistema jurídico tributário brasileiro, a definição da forma (método hermenêutico) que se buscará interpretar o direito posto, assume especial relevância.

Jorge A. Tapia Valdés define hermenêutica com exatidão, senão veja:

> [...] entenderemos por hermenéutica el conjunto de princípios que regulan y orientan la interpretación de las normas jurídicas. Aunque sin la calidad de una disciplina científica, es un conjunto de normas técnicas apropriadas para la labordel intérprete, sin cuya sistematización y estúdio tal labor se haría difícil, y tendría resultados equívocos (VALDÉS, 1973, p. 15).

Dentre os vários métodos hermenêuticos existentes, levando-se em consideração o objeto de estudo assim entendido como a Constituição de 1988, especificamente no que concerne aos princípios e regras relativos ao Direito Tributário, optou-se por adotar neste trabalho, a hermenêutica constitucional como técnica jurídica para construção da norma jurídica.

Sobre a hermenêutica constitucional, Márcio Augusto Vasconcelos Diniz, destaca que na interpretação do Direito, o intérprete recorre a critérios, ou a princípios hermenêuticos adequados e específicos, para poder alcançar uma unidade sistemática entre o ato de interpretar, o objeto interpretado e o conteúdo da interpretação. Dessa forma, torna-se necessário como ponto de partida fundamental, determinar um sentido às normas interpretadas através de uma perspectiva metodológica que justifique seus fins práticos que o legislador e o aplicador pretendem alcançar, no momento histórico-prático da concreção. Portanto, atribuir um sentido funcional à norma interpretada, mediante uma atividade hermenêutica comprometida com a sua finalidade é relevante, valendo dizer, que se privilegie, "o tanto quanto possível, a intencionalidade prática que se pretende alcançar com sua inserção na ordem jurídica" (DINIZ, 2002, p. 232).

Especificamente sobre os princípios e critérios da interpretação constitucional cujos conteúdos serão utilizados para nortear a análise do objeto deste estudo, Diniz aponta os seguintes (Quadro 1):

Quadro 1 - Princípios e critérios da interpretação constitucional sobre o objeto deste estudo

Princípios e critérios	Explicação
Princípio da unidade da Constituição (das Prinzip des Einheit der Verfassung):	A conexão e a interdependência que existe entre os elementos da Constituição, individualmente considerados, estabelece a necessidade de não se considerar uma norma constitucional isoladamente, mas sempre na totalidade do contexto em que está inserida, evitando, dessa forma, contradições com outras normas constitucionais; além do mais, é imprescindível levar em consideração as decisões fundamentais da Constituição e não limitar unilateralmente a interpretação de suas normas a aspectos parciais.
Princípio da concordância prática (das Prinzip praktischer Konkordanz)	Os bens jurídicos constitucionalmente protegidos devem, na solução do problema, ser coordenados de modo que cada um deles alcance a sua realidade; aqui, é fundamental a importância do princípio da proporcionalidade: afastada a hipótese de uma ponderação de bens (Guterabwägung) precipitada ou de um ponderação de valores (Wertabwägung) abstrata e, até mesmo em virtude do princípio da unidade da Constituição, aos bens jurídicos que se está a examinar devem ser estabelecidos os limites recíprocos e necessários para que ambos, no caso concreto, possam vir a ter maior efetividade possível.
Critério da eficácia integradora (der MaBtabe integrierender Wirkung):	A solução dos problemas constitucionais deve privilegiar os postos de vista por dos quais se preserve a unidade da Constituição.
Critério da força normativa da Constituição (die normative Kraft der Verfassung):	Quem interpreta as normas constitucionais sem ter consciência delas, cumpre meramente a Constituição, isto é, exerce apenas as competências que ela outorga; mais importante do que meramente cumprir a Constituição é extrair dela a máxima eficácia possível de cada problema concreto a solucionar, é ter presente seu significado na experiência vital da Comunidade, é viver a Constituição. A Constituição deve ser, portanto, revitalizada, sempre, e concretamente por membros da comunidade, dos quais se requer não uma vontade de poder, mas uma vontade de Constituição (Wille zur Verfassung), a consciência de ela é uma ordem jurídica que requer constante legitimação e só se realiza na sua aplicação; a sua natureza consiste em ela vale, é eficaz, isto é, e tem uma pretensão de eficácia (Geltungsanspruch), no sentido de que os estados por ela regulados efetivamente ocorram na realidade.

Fonte: DINIZ, 2002, p. 263-264.

Fixado o método hermenêutico que será adotado para buscar identificar na Constituição de 1988 as respostas para os questionamentos que são objetos deste estudo, passa-se então à análise das normas constitucionais tributárias que servirão de base para promover uma reflexão sobre o tema abordado.

4.2 A (IM)POSSIBLIDADE DE COBRANÇA DE TRIBUTOS SOBRE TRIBUTOS À LUZ DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Segundo já destacado anteriormente neste trabalho, o texto constitucional originário de 1988, apesar de destinar um amplo espaço para as questões envolvendo o Direito Tributário, não fez menção direta sobre a possibilidade ou não de se permitir a incidência de tributos sobre tributos no Brasil.

Diante do silêncio constitucional e dos muitos questionamentos que foram submetidos à apreciação do Poder Judiciário, o poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 33 (BRASIL, 2001), inseriu no texto constitucional (Art. 155, §2°, XII, "i") a possibilidade de se incluir o tributo (ICMS) na sua própria base de cálculo.

Esta incursão do constituinte derivado na alteração da base de cálculo possível do tributo ICMS, foi objeto de forte questionamento por parte da doutrina, conforme se verifica pela posição de Antônio Roque Carrazza, para quem" não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente – como no caso em estudo - a base de cálculo possível" (CARRAZZA, 2011, p. 352). A manipulação da base de cálculo possível de determinado tributo inserindo elementos estranhos ao fato jurídico tributário acaba por "alterar sua regra-matriz constitucional, gerando insegurança jurídica para o contribuinte" (CARRAZZA, 2011, p. 335).

Entretanto, em posição diversa, temos as lições de Hugo de Brito Machado que, ao discorrer sobre a imunidade das entidades de direito público em relação ao ICMS e Imposto sobre produtos industrializados (IPI) que o particular vende para o poder público, diz que "o Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida" e não o tributo em que pode estar incluído no preço, o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, mas "nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários". Tal inclusão pode ocorrer, ou não apenas como circunstância e independe de qualquer norma jurídica, mesmo porque "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).

Conforme se extrai do posicionamento de Hugo de Brito Machado, não haveria óbice à cobrança de tributos sobre outros tributos que acabam por compor o preço de determinado produto, bem ou serviço. Ou seja, neste caso, a inclusão ou não de tributos na sua própria base de cálculo é questão não afeta ao direito, mas à composição de preços que é determinada pelo mercado. De acordo com o mesmo autor, entender como inconstitucional a inclusão de tributos na sua própria base de cálculo, ensejaria também, *mutatis mutantis*, entender como possível a dedução/exclusão de todos os tributos que compõe o preço dos bens, mercadorias ou serviços que são adquiridos pelos entes constitucionalmente imunes.

Um exemplo possível de exclusão dos tributos da sua própria base de cálculo pode ser verificado na forma de tributação verificada nos Estados Unidos, visto que "as lojas anunciam os preços de suas mercadorias sem imposto", ou seja: se na vitrina "um objeto está com o

preço de dez dólares, quando se vai pagar a quantia cobrada é maior, pois está incluído o imposto sobre vendas", sendo contribuinte classificado como um comprador (MACHADO, 2008, p. 285).

Verifica-se por meio da divergência entre os doutrinadores de inquestionável relevância que a matéria, dado aos impactos dos seus efeitos em todo o sistema tributário nacional, deve ser compreendida à luz de princípios constitucionais tributários. Dentre os vários princípios constitucionais de possível aplicação para análise da questão envolvendo a tributação "em cascata", optou-se, neste trabalho, desenvolver uma reflexão tomando-se como base o princípio constitucional da capacidade contributiva dada a sua correlação direta com o tema.

5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE TRIBUTOS SOBRE TRIBUTOS

O silêncio constitucional, em seu texto original, acerca da possibilidade de se admitir a cobrança de tributos sobre tributos no sistema jurídico tributário brasileiro, remete à busca no Texto Maior, seguindo a técnica de hermenêutica constitucional adotada neste estudo, de regras ou princípios que pudessem de fato nortear a interpretação sobre a matéria.

Tomando-se como base o entendimento que prevaleceu no julgamento do RE 574.706 (BRASIL, 2017), em que o Supremo Tribunal Federal concluiu que o ICMS não pode ser considerado como faturamento ou receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS, eis que não configura acréscimo patrimonial do contribuinte, mas mero ingresso temporário no seu caixa para repasse ao Fisco sobressai a questão relacionada ao foco da tributação, qual seja: fatos de demonstram signos de riqueza.

Neste estado de coisas, dentre os princípios constitucionais tributários que poderiam contribuir para o deslinde da questão posta à análise e reflexão neste trabalho, o princípio da capacidade contributiva, esculpido no artigo 145, §1°, da Constituição (BRASIL, 1988), emerge como norma constitucional cogente que direciona o intérprete para o entendimento que prevaleceu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.506/PR (BRASIL, 2017).

Alfredo Augusto Becker ao tratar sobre a capacidade contributiva afirma ser este "antiquíssimo". O princípio da capacidade contributiva já vigorava entre os antigos egípcios diante do "ideal de justiça distributiva formulada pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da

teologia clássica". A ideia de "capacidade contributiva" ainda foi usada em diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da Idade Moderna, sendo a expressa inglesa "*Elizabethen poor law*" fixada também na legislação fiscal das colônias inglesas da américa (BECKER, 2013, p. 513).

Para Becker, ao discorrer sobre a corrente doutrinaria que considera a capacidade contributiva como uma regra jurídica constitucional que vincula o legislador ordinário na formulação de leis, como também ao juiz, no caso concreto, considera que o juiz está obrigado a declarar a inconstitucionalidade de norma tributária que "tiver escolhido para a composição de sua hipótese de incidência fatos que não são signos presuntivos de renda ou capital acima do indispensável" (BECKER, 2013, p. 524).

Luciano Amaro, ao discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, destaca que "[...] onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água" (AMARO, 2012, p.148).

O mesmo autor, ao citar os dizeres de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, afirma que a capacidade econômica corresponde à "real possiblidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possiblidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação"(ATALIBA, GIOARDINO *apud* AMARO, 2018, p. 148).

Já Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer sobre a capacidade contributiva, afirma que "em princípio, pode o legislador prever como hipótese qualquer fato social lícito, abrangendo, dessa maneira, tanto os permitidos quanto os obrigatórios" e, por isso, há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstram signos de riqueza, diante deste quadro corriqueiro nos sistemas tributários modernos. (CARVALHO, 2015, p. 340-341).

Conforme se depreende dos posicionamentos que servem de referencia para se entender a capacidade econômica como princípio constitucional a ser observado pelo legislador ordinário, verifica-se que o fato jurídico tributário deve voltar-se para um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico que traga consigo um signo presuntivo de renda ou capital.

Destarte, a Suprema Corte brasileira, ao concluir que o ICMS não poderia ser considerado fato presuntivo de riqueza para fins de composição da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, alinha o seu entendimento ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre a incursão legislativa no patrimônio dos contribuintes sem a estrita observância da capacidade contributiva, Paulo de Barros Carvalho aduz que "O avanço desmedido no

patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam" não contem "atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes", o que compromete tanto os esquemas de justiça como os de certeza e de segurança, "predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas" (CARVALHO, 2015, p. 174).

Conforme se observa, a mudança no entendimento da Suprema Corte, certamente resultará em questionamentos envolvendo a sistemática de quantificação de outros tributos que, via de regra, também incluem outros tributos na sua base de cálculo, tais como: o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), o Imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e a Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), ambos com base no lucro presumido, a Contribuição patronal sobre a receita bruta (CPRB), dentre outros. Nota-se, em todos estes tributos indicados, a título exemplificativo, a sistemática de inclusão do próprio tributo na sua base de cálculo, bem como a inclusão de todos os demais tributos direitos e indiretos que incidiram na composição do preço, serviço, faturamento e renda.

Deste modo, a inclusão de elementos estranhos ao fato jurídico tributário na sua base de cálculo que, destarte, não condizem com um determinado signo presuntivo de riqueza, tal como ocorre na inclusão de tributos na sua própria base de cálculo, permite concluir que esta prática não condiz com o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Tal conclusão fica ainda mais evidente quando se busca promover uma interpretação com foco na unidade sistêmica do texto constitucional e os seus efeitos irradiantes para todo o ordenamento jurídico pátrio.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações feitas sobre a (im)possiblidade de se admitir no sistema jurídico tributário nacional a incidência de tributos sobre tributos, a partir do entendimento firmando pelo STF, no julgamento do RE 574.706 (BRASIL, 2017), tiveram o condão de promover uma reflexão, tanto sobre a mudança jurisprudencial com relação à matéria, quanto as consequências decorrentes deste novo entendimento.

Estabelecida a cronologia legislativa sobre a questão envolvendo a cobrança de tributos sobre tributos, especialmente verificada no âmbito do ICMS, passou-se e analisar a evolução da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal ao longo dos tempos que culminou em uma mudança vertiginosa do seu entendimento, no julgamento do RE n. 574.706 (BRASIL, 2017).

Após, passou-se a analisar o sistema constitucional tributário e a existência ou não de normas constitucionais que pudessem dar lastro para a mudança de entendimento. ocorrida após o julgamento do derradeiro recurso extraordinário citado, com foco específico na cobrança de tributos sobre tributos.

Neste estado de coisas, o trabalho manteve seu foco no princípio constitucional da capacidade contributiva com o fim de promover uma reflexão se este princípio poderia, de algum modo, dar guarida ao entendimento firmado pelo STF a ponto de justificar a mudança de seu entendimento, dado aos efeitos desta decisão no sistema tributário como um todo.

Sob este aspecto, identificou-se que, de fato, o que restou decidido no julgamento do RE n. 574.706 (BRASIL, 2017), cuja essência remete à impossibilidade de se admitir a cobrança de tributos sobre tributos no ordenamento jurídico pátrio está em perfeita consonância com o princípio da capacidade contributiva.

Não poderíamos, por podermos padecer de infidelidade doutrinaria, nos descurar, derradeiramente, de ousar afirmar a constatação de um divisor de águas na sistemática de apuração de tributos no Brasil.

Se de fato levarmos a frente, tendo como paradigma a decisão do STF no caso do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, uma reflexão, caso a caso, da integração de ˜tributo sobre tributo", seja o mesmo tributo ou outro, na composição de sua base de cálculo, poderíamos antever uma verdadeira "ruptura" do sistema tributário nacional com consequência imprevisíveis sobre as receitas públicas.

REFERÊNCIAS

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

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.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. 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. **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. 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 complementar n.87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o 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.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.

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

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

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

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

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** Volumes 1 e 2. São Paulo: Atlas, 2004.

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

VALDÉS, Jorge A. Tapia. **Hermenéutica constitucional:** la interpretación de la Constitución en Sudamérica. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1973.

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